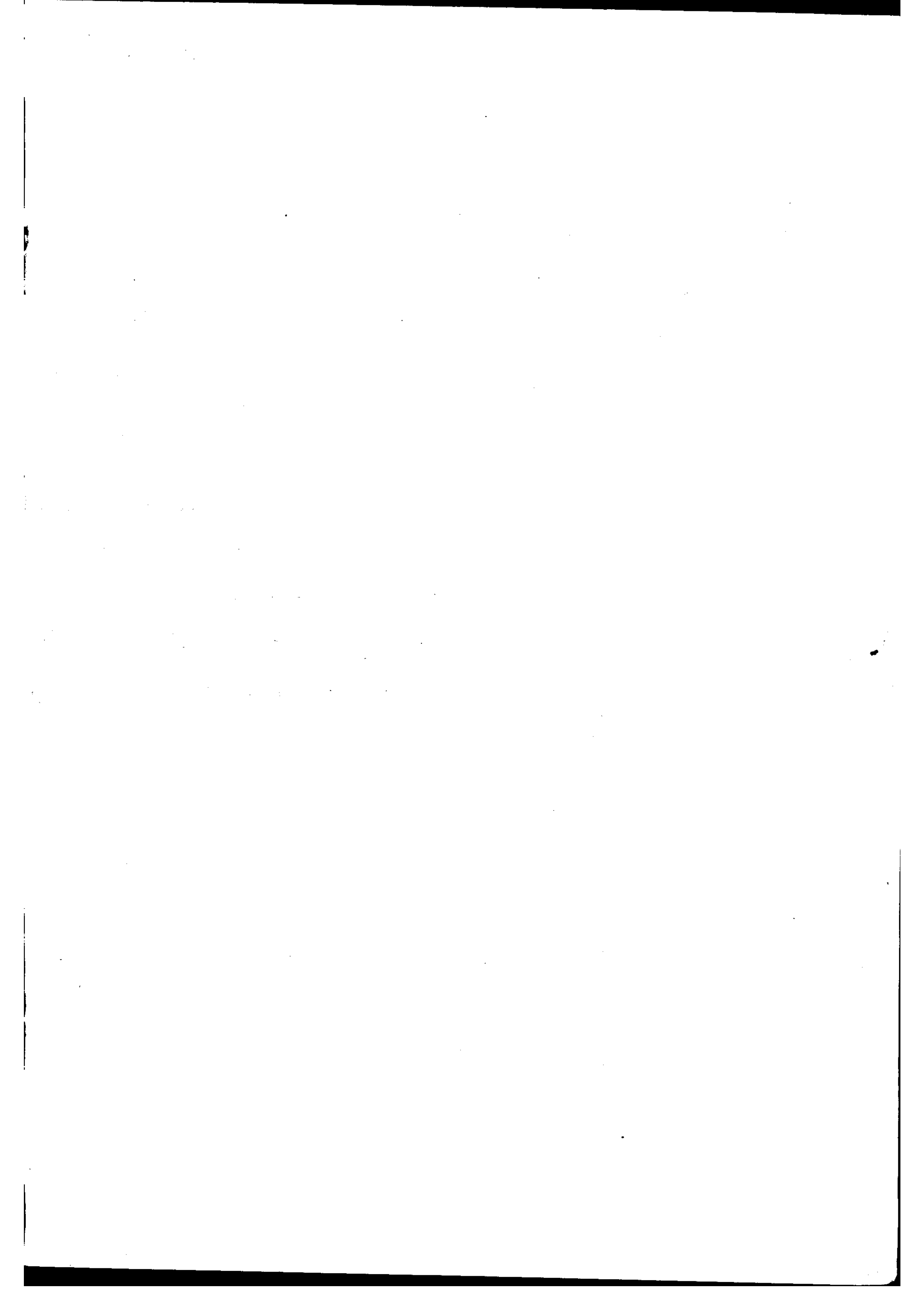
اعداد تقارير المراجعة و الفحص للقوائم المالية او لاغراض خاصة

تأليف
الدكتور
أمين السيد أحمد لطفى
دكتور الفلسفة فى المحاسبة
أستاذ م. المحاسبة بجامعة القاهرة
محاسب و مراجع قانونى

القاهرة
١٩٩٥ - ١٩٩٦
دار النهضة العربية
مكتبة الأكاديمى



بسم الله الرحمن الرحيم

ولكن أكثر الناس لا يعلمون

صدق الله العظيم

" سورة الأعراف "

جامعة القاهره - ١٩٩٥

د. أمين السيد أحمد لطفى

إعداد تقارير المراجعه والفحص

للقوائم الماليه أو لأغراض خاصه

ما بال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس و يرفعون الالتباس

و يفكرون بحزم و يعملون بعزم

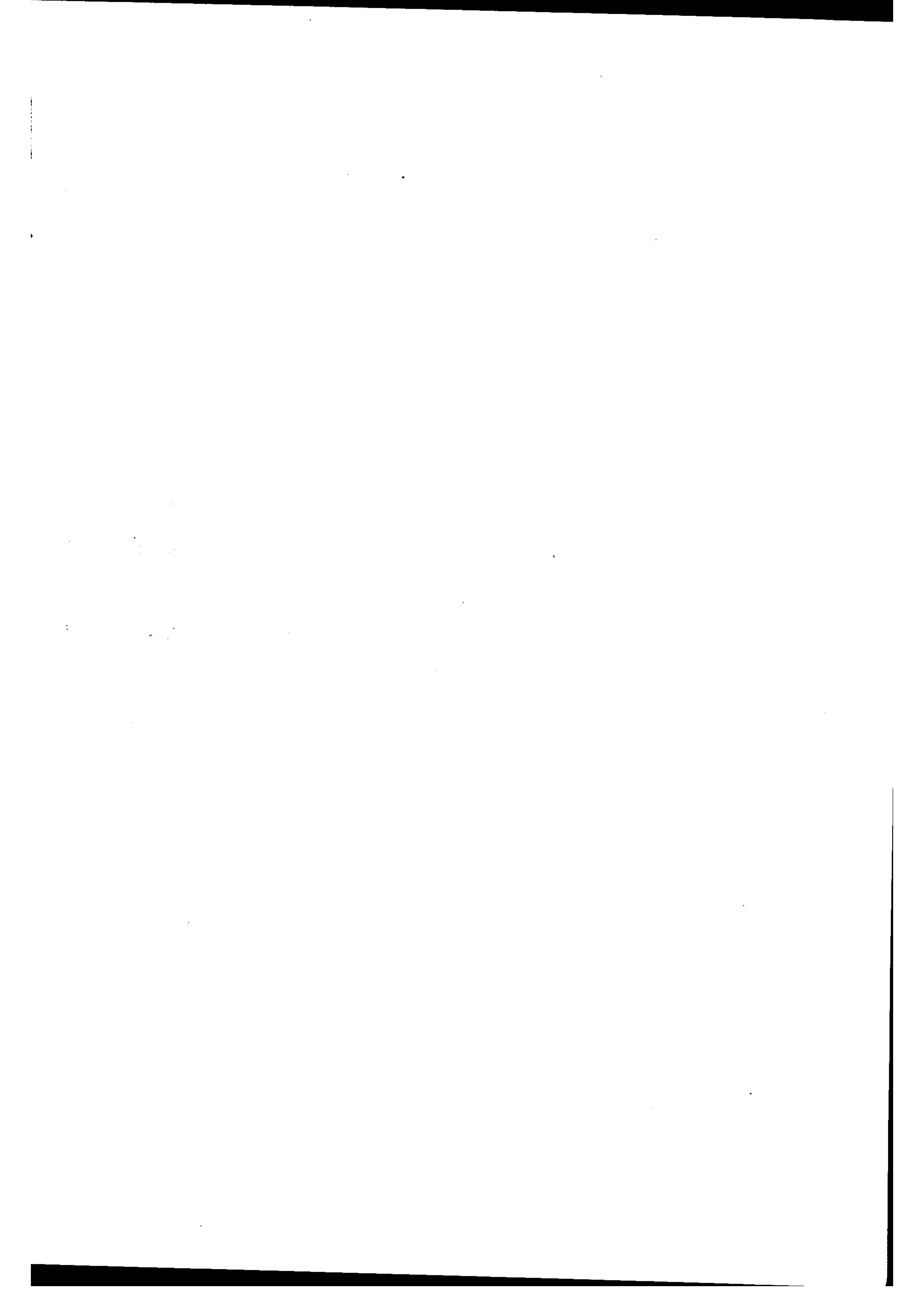
و لا ينفكون حتى ينالوا ما يقصدون

إهداء

إلى زوجتـى ..

وساره ..

وأحمد ...



مقدمة الكتاب

تتسم بيئة الاعمال بوجود التنظيمات ومنشآت الاعمال الضخمة التى تتطلب تمويلا ضخما عن طريق الاسهم والستندات ، ومن هنا كانت الحاجه الى أهمية التقرير عن نتائج أنشطة تلك المنشآت الاقتصادية ومراجعتها بواسطة شخص مهنى حيادى .

وتتمثل المسئولية الاساسية للمراجع الحيادى فى ان يبين للاطراف الخارجية ما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعى وصادق وعادل ام لا . هذا ويبدى هذا المراجع رايه من خلال أصدار تقرير المراجع بعد اتمام عملية الفحص والمراجعة .

وقد أستبدلت عبارة صحيح وحقيقى True and Correct والتى كانت تستخدم فى بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية بعبارة عرضت بشكل عادل Fairly Presented، حيث عدلت هذه العبارة بعد ان ادركت المهنة عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما وبشكل مطلق .

بجانب التقرير الذى يرفة المراجع بالقوائم المالية ، توجد أنواع أخرى من التقارير والتى يمكن تبويبها حسب نوع وطبيعة البيانات المالية التى تتضمنها تلك التقارير ، حيث قد يخص التقرير قوائم مالية تخضع لمبادئ محاسبيةأخرى تختلف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، اونتائج فحص مراجعة و فحص عنصر محدد ، كما قد يتعلق التقرير بطبيعة خدمات المراجع المقدمة للعميل مثل اعدادتقرير عن نظام الرقابة الداخلية وإعداد خطاب مقدم الى بنوك ومؤسسات الاستثمار بخصوص القوائم المالية للعميل ،بجانب اعداد التقاريرالخاصة بفحص المعلومات المالية الدورية بالاضافة الي التقارير المرتبطة بالقوائم المالية المتوقعة .

تأسيسا على ذلك يهدف هذا الكتاب الى دراسة تقاريرالمراجعين سواء كانت

موجهه نحو مراجعة القوائم المالية أو نحو الفحص لاغراض خاصة ، وتعتبر المرحلة المرتبطة باعدادتقارير المراجعة والفحص هى أخر مرحلة من مراحل المراجعة والفحص ، حيث سبق للمؤلف وان تناول كافة المراحل سواء كانت مرحلة التعاقد على مهمة المراجعة أو مرحلة تخطيط عملية المراجعة والتقييم المبدئى لهيكل الرقابة أو مرحلة أختبارات وإجراءات عملية المراجعة ،ومرحلة تقييم نتائج عملية المراجعة (١)

ولتحقيق أهداف هذا الكتاب فقد تم تنظيمه على اساس تقسيمه الى ثلاثة ابواب رئيسية ، حيث أهتم الباب الاول بدراسة تقارير مراجعة القوائم المالية ، فى حين ركز الباب الثانى على دراسة تقارير الفحص الخاصة بابداء الرأى ، أما الباب الثالث فقد تناول موضوع تقارير المراجع الخاصة بالخدمات المحاسبية والضريبية او الاستشارات الادارية .

وقد أعتمد الكتاب من خلال ابوابه الثلاثة على نشرات وإيضاحات معايير المراجعة الصادرة من المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ،ومن هنا تبدوا أهميته نظرا للنقص الواضح الذى تعانى منه المكتبه العربية فى هذا الخصوص . ونظرا لتخلف مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية فى مصر فقد أعتمد الكتاب أيضا على دراسة موضوع تقارير المراجعة والفحص في الولايات المتحدة الامريكية حيث يمكن من خلال ذلك -تطوير المهنة فى جمهورية مصر العربية بصفة خاصة و العالم العربى بصفة عامة.

---

(١) القارئ الذى يرغب فى مزيد من التفاصيل عن تلك المراحل - يمكنه الرجوع إلى المؤلفات التالية:-

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، ضوابط ومسئوليات مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣.
- د . أمين السيد أحمد لطفى ، أختبارات وإجراءات عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٩٢ .

وأخيرا يرجو المؤلف ان يكون الله قد وفقه فى إخراج كتاب هام فى مجال المراجعة والمحاسبة القانونية -وطبقا لاحدث المعايير المهنية ، وان يكون قد اسهم فى المكتبة العربية باضافات علمية و عملية لخدمة مهنة المحاسبة و المراجعة القانونية ليس على المستوى المحلى فقط وانما أيضا على مستوى العالم العربى .

كما يرجو المؤلف ان يلمس القارئ فى هذا الكتاب نهجاً جديدا او ماده مستحدثه حيث ارتكزت موضوعات هذا المؤلف على مزج العلم بالتطبيق ، حتى يرتقى العمل المهنى عن طريق أضافة العلم للممارسة ،وفى ذات الوقت تحديد ما يجب ان يضاف من خبرات العمل الميدانى للعلم نفسه .

وختاما يأمل المؤلف ان يكون قد شارك فى توفير اساس علمى وتفسير تطبيقى واضح فى مجال علم المراجعة.

أسأل الله العلى القدير ان يتم فضله و ان يفتح باب رحمته وعلمه النافع - انه نعم المولى ونعم النصير .

المؤلـــــف

د . أمين السيد أحمد لطفى

الباب الاول
اعداد تقارير مراجعة
القوائم المالية
Reporting On Audited
Financial Statements

مقدمة

تتمثل المرحلة الأخيرة فى اداء مهمة المراجعة فى مرحلة اعداد التقارير عن نتائج عملية المراجعة ، و تعتبر تلك التقارير بالنسبة لكثير من مستخدمى القوائم المالية بمثابة الدليل الوحيد على القيام بعملية المراجعة .

و حتى يمكن للمراجع ان يقوم بالوفاء بمسئولياته عن اعداد تقرير المراجعة ، يتعين عليه ان يكون لديه فهم شامل بمعايير اعداد تقارير المراجعة كما يجب عليه ان يتعرف على الصياغة الدقيقة للتقرير المعيارى للمراجع و الظروف و الاحوال المرتبطة باصداره بالاضافة اى الالمام التام يانواع الخروج عن ذلك التقرير القياسى و الظروف المرتبطة بذلك الخروج .

تأسيساً على ذلك يمكن تقسيم هذا الباب الى ثلاثة فصول رئيسية هى :-

الفصل الاول : معايير اعداد تقرير المراجعة

١/١/١ - مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢/١/١ - الثبات .

٣/١/١ الافصاح الكافى .

٤/١/١ التعبير عن الراى .

الفصل الأول

معايير اعداد تقدير المراجع

Reportig Standards

مقدمة

يمثل تقرير المراجعة المنتج المادى الأساسى للمراجعة ، حيث أنه يمثل المعلومات التى يقوم المراجع بابلاغها للمستخدمين ، و من ثم يجب ان يكون متوافقاً مع النموذج الذى يتبع عادة بمهنة المراجعة . و تحقيقاً لذلك فقد أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين اربعة معايير تحكم اعداد تقرير مراجعة القوائم المالية هى :-

١ - مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Generally Accepted Accounting Principles

٢ - الثبات — Consistency

٣ - الإفصاح الكافى — Adequate Disclosure

٤ - التعبير عن الرأى — Expressing an opinion

يناقش هذا الفصل كل معيار من تلك المعايير الأربعة على النحو التالى .

١/١/١ عرض القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها :-

Statement presentation

حيث ينص المعيار الأول من معيار اعداد تقرير المراجعة على ما يلى :-

يجب ان ينص التقرير على ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

The report Shall State Whether the Financial Statemente are presented in accordance with generally accepted accounting princples

يتطلب المعيار الأول من معايير اعداد تقرير المراجعة ان يقوم المراجع بالنص صراحة على ما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها

فعندما يبدى المراجع بداية بان القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى و نتائج العمليات و التغيرات فى المركز المالى فإنه يحتاج الى مقياس لهذه العدالة ، و المقياس الذى يلقى قبولاً عاماً لذلك هو مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و بعبارة أخرى فان مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تعنى ضمنياً بانها تمثل معياراً يقاس عليه صدق و عدالة عرض هذه القوائم المالية .

يستلزم هذه المعيار ابداء المراجع لرأيه بدلاً من ايضاح الحقيقة ، و لأغراض تحقيق هذا المعيار فأن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لا تتضمن فقط المبادئ المحاسبية مثل مبدأ التكلفة Cost Principle ، و لكن يشمل أيضاً طرق تطبيق هذه المبادئ على سبيل المثال استخدام طريقة الوارد أو لايصرف أولاً Firs in , First Out (FIFO) أو طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً Last in , First out (LIFO) فى تقييم المخزون ، و كمثال آخر استخدام طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص فى حساب استهلاك الأصول الثابتة .

لاغراض التوصل الى قرار من شأنه التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فان نشرة معايير المراجعة رقم (٥) الصادرة عن طريق المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين بعنوان معنى العرض العادل بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها فى تقرير المراجع المعيارى The Meaning of present Fairly in Conformity with generally Accepted Accounting principles in the Independeut Auditor's Report .

قد نصت فى على ان المراجع يجب ان يحصل على دليل اثبات مراجعة بخصوص ما اذا كانت :-

١ - مبادئ المحاسبة التى تم تبنيها و تطبيقها ذات قبول عام .

٢ - مبادئ المحاسبة تعتبر ملائمة فى ظل ظروف الحال .

٣ - القوائم المالية متضمن الملاحظات المتممة تفصح و تكشف عن الأمور التى قد تؤثر على استخدامها و فهمها و تفسيرها .

٤ - المعلومات الموجودة فى القوائم المالية قد تم تصنيفها و تلخيصها بشكل معقول .

٥ - القوائم المالية تعكس الاحداث و الصفقات القائمة بطريقة توفر المركز المالى و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية داخل حدود معقولة و عملية .

يمكن القول بان البند الثالث و الرابع يرتبطا مباشرة بكفاية الإفصاحات التى تكشف عنها و التى تتعامل بشكل مستقل مع المعيار الثالث من معايير اعدادالتقرير.

مصادر مبادئ المحاسبة المتعارف عليها Sources of GAAP

عباره عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها هى تعبير محاسبى فنى يتضمن أرشادات عامة عريضة broad Guidelines بالإضافة الى أعراف Conventions وقواعد rules و اجراءات Procedures محددة لتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة فى وقت معين . فهى لا تتضمن مجرد ارشادات عامة و انما أيضاً ممارسات و اجراءات تفصيلية .

و قد أشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥) SAS NO . 5 الى أن مصادر المبادئ المحاسبية المقررة و المتعارف عليها تتبع من الأتى :-

١ -المبادئ المحاسبية المنشورة عن طريق كيان أو مجلس تابع للمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين يكون مسئولاً عن تحديد مثل هذه المبادئ و التى

تتمشى مع القاعدة رقم ٢٠٣ من دليل السلوك المهنى الصادر عن طريق المعهد الأمريكى للمحاسبين القانويين .

٢ - نشرات تكونت من المحاسبين الخبراء و التى تتضمن التوزيع العريض للمبادئ المحاسبية المقترحة و التى تتطلب تعليق عام عليها أو بهدف تحديد مبادئ محاسبية أو وصف ممارسات قائمة تعتبر ذات قبول عام أو متعارف عليها .

٣ - الممارسات أو النشرات التى تم الإعتراف بها بشكل عام و أصبحت متعارف عليها بوجه عام بسبب أنها تقدم ممارسة شائعة فى صناعة معينة أو تطبيق معروف لنشرت مقبولة و متعارف عليها بخصوص ظروف محددة .

٤ - أدبيات محاسبية أخرى

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المنشورة . Promulgated GAAP

اعطى المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين أعتراف خاص للمبادئ المنشورة و المشار اليها فى المصدر الأول من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و فى ظل القاعدة رقم (٢٠٣) تتكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من الأتى :-

١ - نشرات معايير المحاسبة المالية و تفسيراتها الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة المالية FASB [١] .

---

(١) يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية هو الهيئة المخولة - حالياً - لاصدار مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . و هو يتكون من سبعة أعضاء ، يتم أختيارهم من مجالات الأعمال المختلفة فضلاً عن المجالات الأكاديمية ، و هذا المجلس يعد منظمة مستقلة هدفها وضع و تفسير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و قد أنفصل هذا المجلس عن مجلس المبادئ المحاسبية بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى و الذى كان مسئولاً عن اصدار اراء مبادئ المحاسبة حتى عام ١٩٧٣ .

٢ - أراء مجلس المبادئ المحاسبية (APB) و نشرات البحوث و الدراسات المحاسبية الصادرة عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين التى صدرت قبل نشأة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فى عام ١٩٧٣ .

٣ - نشرات معايير المحاسبة الحكومية و تفسيراتها الصادرة عن طريق مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB .

و في حقيقة الأمر يقرر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بانه عندما تطبق المبادئ المنشورة على القوائم المالية للعميل ، فانه يجب ان يتم الوفاء بالمعيار الأول من معايير تقرير المراجعة .

و تقدم القاعدة (٢٠٣ إستثناءاً على ذلك ، حيث انه كان بسبب وجود ظروف غير عادية - قد أدى الإلتزام بالمبدأ المنشور الى جعل القوائم المالية مضللة ، فقد يتم أستخدام أحد المبادئ من أحد المصادر الرسمية الأخرى ، و تتكون الظروف غير العادية المرتبطة بالقاعدة ٢٠٣ بصفة رئيسية من صدور تشريعات و قوانين جديدة أو ظهور نوع جديد من العمليات المالية التى لم يتم تناولها ضمن المبادئ المحاسبية المتبعة [(١)] .

٢/١/١ الثبات Consistency في تطبيق المبادئ المحاسبية .

يتمثل المعيار الثانى من معايير اعداد التقارير فى الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليه من فترة لأخرى ، حيث ينص المعيارعلى ما يلى :-

---

(١)تتطلب القاعدة رقم (٢٠٣) ان لا يبدى المحاسب القانونى رأيه بمطابقة القوائم المالية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، إذا كانت هذه القوائم تنطوى على مخالفة لمبدأ محاسبى - صادر عن جهة مختصة - قد يؤدى الى تحريف جوهرى فى القوائم المالية ككل ، ويستثنى المحاسب من الإلتزام بهذه القاعدة اذا اثبت انه لظروف غير عادية ، قد يؤدى اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الى عرض قوائم مالية مضللة .

يجب أن يحدد التقرير الظروف التى لم يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بشكل ثابت فى الفترة المالية مقارنة بالفترة السابقة

The report shall identify those Circumstamces in which Such principles have not been cosistently observed in the current period in relation to the preceding period .

و تطبيقاً لذلك فاذا لم يتضمن تقرير المراجعة صيغة محددة تشير للعكس فإن قارئ أو مستخدم القوائم المالية يمكن ان يستنتج ان المبادئ المحاسبية قد تم تطبيقها بشكل ثابت و منسق ، و الهدف من هذا المعيار ما يلى :-

١ - التأكد بان قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثيراً جوهرياً بالتغير فى مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ .

٢ - فى حالة وجود تأثير جوهرى على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير فى المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع فى تلك الحالات الأشارة الى ذلك بطريقة مناسبة فى تقريره .

و تجدر الإشارة الى ان معيار الثبات لا يطبق فى السنة الأولى لعملية مراجعة شركة جديدة ، و انما يطبق على عملية المراجعة الأولى لشركة قائمة .

التغيرات المحاسبية التي تؤثر علي الثبات

Accounting Changes Affecting Consistency

ينتج التغير فى المبدأ المحاسبى من اختيار مبدأ محاسبى متعارف عليه مختلف عن ذلك المستخدم فى اعداد القوائم المالية فى فترة سابقة ، بوجه عام تتضمن التغيرات المحاسبية التى تؤثر على الثبات ما يلى :-

١ - التغير فى المبدأ المحاسبى ذاته ، عى سبيل المثال التغير من اساس المبيعات الى اساس الإنتاج عند تسجيل ايرادات المزرعة .

٢ - التغير فى طريقة تطبيق المبدأ المحاسبى ، على سبيل المثال التغير من طريقة القسط الثابت الخاصة باحتساب الإهلاك الى طريقة القسط المتناقص.

٣ - التغير فى اعداد تقارير الوحدة الإقتصادية ، على سبيل المثال عرض القوائم المالية الموحدة محل القوائم الفردية للمنشأة .

٤ - تصحيح خطأ معين فى المبدأ المحاسبى ، مثال ذلك التغير من مبدأ محاسبى غير متعارف عليه الى مبدأ محاسبى مقبول و متعارف عليه بوجه عام .

٥ - التغير فى مبدأ محاسبى غير قابل للفصل عن التغير فى التقدير ، على سبيل المثال التغير من رسملة و استنفاد capitalizing and amortizing تكلفة معينة بتسجيلها كمصروف عندما يتم أنفاقها بسبب ان عوائدها المستقبلة تعتبر الأن مشكوك فيها .

التغيرات التي لا تؤثر علي الثبات :-

Changes not affecting Consistency.

لا يمتد معيار الثبات الى الأثار على القابلية لمقارنة الخاصة بالموضوعات التالية:-

١ - ظروف الأعمال المتغيرة على سبيل المثال أقتناء او الحصول على (او التصرف فى) أحد الشركات التابعة .

٢ - أدخال خط انتاجى جديد .

٣ - أعمال قدرية من صنع الله مثل الحرائق ، الفياضانات و الحوادث القهرية المماثلة

٤ - التغيرات المحاسبية التى تتضمن تقديرات محاسبية .

٥ - تصحيح الأخطاء التى لا تتضمن مبدأ محاسبى مثل الأخطاء المحاسبية واخطاء السهو و سوء استخدام الحقائق .

٦ - التغيرات فى التبويب او اعادة التبويب .

٧ - التغيرات فى شكل و عرض قائمة التدفقات النقدية .

٨ - التغيرات الجوهرية فى العمليات المالية و الأحداث الجديدة المختلفة .

تلك الأمور مع ذلك قد تتطلب أفصاحاً ملائماً فى ظل المعيار الثالث من معايير اعداد التقارير .

١/١/٣ الإفصاح الكافي Adequate disclosure

حتى تسهم المعلومات التى تقدمها القوائم المالية التى مستخدميها فى المساعده على اتخاذ قرارات سليمة ينبغى ان تتصف بالشمول و الكمال و الملائمة و القابلية للفهم، و لا شك فان القوائم المالية تعطى معلومات عامة لاكبر عدد ممكن من المستخدمين - و من ثم فاذا لم يقتنع المراجع المعيارى بان القوائم المالية لم تفصح عن المعلومات الضرورية يجب عليه ان يذكر ذلك فى تقريره و ويتحفظ فى ابداء رأيه و هذا هو ما يرتكز عليه المعيار الثالث من معايير اعداد تقارير المراجعة و الذى ينص على ما يلى :-

يتم النظر الى الإفصاحات الموجودة فى القوائم المالية على انها كافية بطريقة معقولة ، الا اذا ذكر خلاف ذلك فى التقرير .

Informative disclosure in the Financial Statements are to be regarded as reasonably adequte unless Otherwise stated in the report .

فالمعيار الثالث اذن يتطلب ضرورة أيضاح المراجع فى تقديره عن اية معلومات مالية تعد ضرورة لصدق و عدالة عرض القوائم المالية ، وذلك اذا ما كانت هذه المعلومات قد تم اغفالها أو حذفت من صلب القوائم او الملاحظات الملحقة عن طريق معديها ، اى ان الافصاح الكاف للقوائم المالية مفترض ، مالم يشير تقرير المراجعة الى خلاف ذلك.

كذلك ففى ظل غياب التعبير الصريح فى تقرير المراجع على العكس ، يمكن للقارئ أن يستنتج بانه قد تم الوفاء بمعيار الإفصاح ، و كما سبق الذكر فإنه فى ظل نشره معايير المراجعة الرابعة ، فانه معنى عبارة « عرضت بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها » يمتد ليشمل كفاية الافصاحات ، فاذا فشلت القوائم المالية ، و ملاحظاتها المتممة المصاحبة لها فى الإفصاح عن المعلومات المطلوبة عن طريق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فان تلك القوائم المالية لم يتم عرضها بعدالة .

و تتضمن الإفصاحات عن المعلومات الضرورية الأمور المادية المرتبطة بشكل و ترتيب و محتوى او مضمون القوائم المالية و الملاحظات المتممة لها [١] .

و قد قامت عديد من الهيئات الرسمية بتضمين نشراتها (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية و هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية) متطلبات الإفصاح الكافى ، و تمتد الإفصاحات عن المعلومات الى الأحداث اللاحقة و اعداد تقارير عن المعلومات المتعلقة باحد القطاعات Subsequent events and reporting Segment information

و تطبيقاً لنشره معايير المراجعة رقم (٣٢) - يجب ان يحتفظ المراجع تقرير

---

(١) أصبحت الملاحظات Notes المرتبطة بالقوائم لمالية على درجة كبيرة من الأهمية للإفصاح عن كثير من المعلومات ، حيث تعتبر هذه الملاحظات بمثابة جزءا من القوائم المالية نفسها و تدخل ضمن مسئولية ادارة المنشأت - حتى لوساعد المراجع فى اعدادها ، و يجب الحرص فى صياغة تلك الملحوظات بحيث تعبر عن رأى الإدارة .

او يبدى رايا سالبا فى حالة عدم تضمين القوائم المالية او الملاحظات المرتبطة بها على المعلومات التى تتطلبها مبادئ المحاسبة المتعارف عليه .

٤/١/١ التعبير عن الرأى Expression of Opinion

يعتبر هذا المعيار أكثر المعايير الأربعة تعقيداً وأصعبها مثالاً حيث ينص على ما يلى :-

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة التعبير عن رأى المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على بيان بأن هذا الرأى لا يمكن التعبير عنه . و فى حالة عدم التمكن من ابداء الرأى فى القوائم المالية ككل فيجب ان يتم ذكر اسباب ذلك ، و فى كافة الحالات التى يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية ، فان التقرير يجب أن يتضمن اشارة واضحة و قاطعة الى خصائص و طبيعة عمل المراجع ان وجد ودرجه المسئولية التى يتحملها .

The report Shall either contain expression of Opinion regarding the financial Statements , taken as a whole,or an assertion effect that an opinion cannot be exprssed . when an overall opinion cannot be expressed . the reasons therefor should be stated . In all cases where an auditor's name is associated with financial statements , the report should contain a clear-cut indication of the character of the auditor's work , if any ' and the degree of responsibility the auditor is taking .

يتمثل الهدف من المعيار الرابع من معايير اعداد تقارير المراجعة فى منع سوء تفسير درجة المسئولية المفترض ان يتحمله المراجع عندما يرتبط أسمه بالقوائم المالية ، و يؤثر هذا المعيار مباشرة بشكل و محتوى (او مضمون) ولغة تقرير المراجع .

التعبير عن الرأي Expression an opinion

يستلزم هذا المعيار أن يقوم المراجع بالتعبير عن الرأى أو بيان بأن هذا الرأى لا

يمكن التعبير عنه ، و فى الحالة الأخيرة يتعين على المراجع ان يذكر الأسباب المرتبطة بالإمتناع عن ابداء الرأى فى تقريره .

فعندما يأخذ المراجع على عاتقه مراجعة مجموعة من القوائم المالية ، فانه يجب دائماً اما ابداء متحفظ او راى سلبى أو قد يمتنع عن ابداء الرأى بخصوص تلك القوائم كوحدة واحدة [(١)] .

القوائم المالية Financial Statements

تطبق القوائم المشار اليها فى هذا المعيار على قائمة منفردة ، على سبيل المثال الميزانية العمومية ، قائمة الدخل ، قائمة الأرباح المحتجزة و قائمة التدفقات النقدية). فى بعض الأحوال قد يلحق بالقوائم الأساسية قائمة التغيرات فى حسابات حقوق اسهم المساهمين . و قد تكون القوائم المالية قوائم لشركة فردية او قد تكون قوائم موحدة و قد تكون قوائم لفترة أو فترات سابقة يتم عرضها على أساس مقارن مع قوائم الفترة الحالية . يجب ان يتم التعبير عن رأى المراجع (أو قد يتم الإمتناع عن ابداء الرأى) .فى فقرة ايضاحية من تقرير المراجع المرافق للقوائم المالية .

طبيعة عملية المراجعة Character of the audit

مع تعبير المراجع و ابداءه لرأيه (أو الامتناع عن ابداء الرأى) بخصوص القوائم المالية ، يستلزم الأمر منه أن يضمن تقريره أشارة قاطعة وواضحة عن طبيعة و خصائص عملية المراجعة ، و ذلك الأمر يتم تم تحديده فى الجملة الأولى من فقرة النطاق فى تقرير المراجع من خلال العبارة « طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها accordance with generally accepted auditing standards . ، حيث يمكن تفسير تلك العبارة على ان عملية المراجعة قد أديت طبقاً لمعايير مهنية مقررة .

(١) تطبيقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (١٥) يقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة the financial Statement taken as awhole مجموعة القوائم المالية للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة او أكثر سابقة والتى تقدم بغرض المقارنة .

تشير فقرة النطاق أيضاً الى ان عملية المراجعة تتضمن :-

١ - فحص دليل اثبات المراجعة على أساس أختيارى test basis .

٢ - تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة بالإضافة الى التقديرات الهامة التى تقوم بها الإدارة فضلاً عن العرض الشامل للقوائم المالية .

الارتباط بالقوائم المالية Association with Financial Statements

قد يرتبط اسم المحاسب القانونى بقوائم مالية تمت مراجعتها أو لم يتم مراجعتها، و عادة ما يرتبط المحاسب القانونى بتلك القوائم عندما يرتبط بعملية مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، حيث يقوم بتطبيق أجراءات المراجعة على مثل هذه القوائم . يوجد أيضاً الإرتباط عندما يوافق وضع اسمه على تقرير أو مستند أو مراسلة مكتوبة متضمنة قوائم مالية تمت مراجعتها.

هذا و من المهم توضيح معنى ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية ، حيث يوضح الشكل التالى الدرجات المختلفة لارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية .

و يتضح من هذا الشكل ان عملاء المراجعه يتم تصنيفهم الى قسمين :-

أ - المؤسسات التى تتداول اوراقها المالية بالأسواق المالية العامة public Etities:- و هى تلك المؤسسات التى :-

١ - تتبادل أوراقها المالية فى الأسواق العامة ، او التى تلتزم بتقديم أقرار مالى خاص للجهات الحكومية التى تشرف على تداول الأوراق المالية قبل أصدار أى نوع من اوراقها المالية فى الاسواق العامة .

٢ - او المؤسسات التابعة او المشاركة فى نشاط أقتصادى او أى مؤسسة آخرى تخضع لتحكم اى المؤسستين فى البند السابق .

مؤسسات تتداول أسهمها بالأسواق

	(١)	(٢)	(٣)
درجة الارتباط	قوائم غير مراجعة	فحص(*)	مراجعة
درجة التأكيد التى يعطيها المراجع	لاشي	محدودة	رأى
نشرات المحاسبة والمراجعة الرسمية	نشرة معايير المراجعة (٢٦)	نشرة معايير المراجعة (٣٦)	نشرة معايير المراجعة (٢)، (١٥)

مؤسسات لا تتداول أسهمها بالأسواق

(١)	(٢)	(٣)
اعداد القوائم	فحص	مراجعة
لاشي	محدودة	رأى
نشرة معايير والفحص التحليلى(١)	خدمات المحاسبة	نشرة معايير المراجعة رقم (٢)، (١٥)

(*) يمكن اداتها فى المؤسسات التى تتداول أو لا تتداول أسهمها بالأسواق المالية .

شكل رقم (١) : درجة ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية

ب – مؤسسات لا تتداول وراقها المالية بالأسواق المالية العامة Nonpublic Entities

و توجد ثلاثة درجات لارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية للمؤسسات التى تتداول اوراقها المالية بالأسواق العامة ، حيث يعتبر المراجع مرتبطاً (أرتباط من الدرجة الثالثة) بالقوائم المالية عندما يوافق على أستخدام اسمه فى التقارير او المستندات او المخاطبات التحريرية (فيما عدا الإقرار الضريبى) التى تتضمن هذه القوائم ، و هذا بغض النظر عما اذا كان اسمه مكتوباً على هذه القوائم ام لا .

من جهة آخرى لا يوجد اى ارتباط (ارتباط من الدرجة الأولى) بين المراجع والقوائم المالية غير المراجعة الخاصة بالمؤسسات التى تتداول اوراقها المالية بالأسواق العامة ، اما بالنسبة للمؤسسات التى تتداول اوراق المالية بالأسواق فلا أرتباط للمراجع بالقوائم المالية التى يقوم باعدادها الحساب العميل ، و فى هذا النوع من العمل يقوم المراجع بمجرد اعدد القوائم المالية غير المراجعة من واقع سجلات العميل ، اما الدرجة الثانية من الإرتباط بين المراجع و القوائم المالية لكل من المؤسسات العامة و غير العامة ، تنطوى على فحص المعلومات المالية السنوية او الدورية (الربع سنويه)، و تتضمن عملية الفحص هنا الإستفسارات و الفحص التحليلى و التى لا تكفى وحدها لابداء رأى المراجع ، و بذلك تكون أقوى درجة ارتباط بين اسم المراجع و القوائم كلاً من نوعى المؤسسات ، كما أنه ترتفع درجة ارتباط اسمه بالقوائم المالية ، فيلتزم المراجع بابداء رأيه عندما يرتبط اسمه بالقوائم ، بينما لا يتطلب منه ابداء الرأى عندما لا توجد علاقة بين اسمه و بين القوائم المالية .

هذا و تجدر الإشارة الى ان المعيار الرابع من معايير اعداد التقاريرينطبق على كافة القوائم المالية التى يرتبط بها اسم المراجع .

درجة المسئولية Degree of Responsibility

يتمثل المتطلب الأخير للمعيار الرابع من معايير اعداد تقرير المراجعة فى

ضرورة قيام المراجع بالإشارة الى درجة المسئولية التى يأخذها على عاتقه عند قيامه عملية المراجعة و ابداء رأيه فيها ، و هذا يتم اداؤه من خلال عبارة قمنا بمراجعة We have audited او مراجعتنا Our audit ،أو فى رأينا in our opinion و استخدام أياً من تلك الإصطلاحات الثلاثة بدون التحفظ qualification يشير الى ان المراجع يفترض انه مسئول بالكامل عن العمل المؤدى و الرأى لذى قام بابداؤه .

و لا شك ان المسئولية الأساسية للمراجع الحيادى تتمثل فى بيانه للأطراف الخارجية ما اذا كانت القوائم الملية قد عرضت بشكل موضوعى و صادق و عادل ام لا.

الفصل الثانى
التقرير المعيارى للمراجع
Auditor's Standard Report

يعتبر تقرير المراجع بمثابة الوسيلة الرسمية للمراجع لتوصيل نتائج عملية مراجعة القوائم المالية الى المستخدمين المعنيين ، فبعد اتمام المراجع لعملية المراجعة يبدى المراجع رأيه من خلال أصدار تقرير المراجعة و الذى يجب ان يعتمد و يستند على معايير اعداد التقرير الأربعة التى سبق الإشارة اليه فى الفصل الأول .

و يمثل تقرير المراجعة خطاب لتوصيل ما تم مراجعته ، و مسئوليه الإدارة و المراجع ، و ما تتضمنه عملية مراجعة القوائم المالية بالاضافة الى راى المراجع ، يمكن القول بان معظم عمليات مراجعه القوائم الماليه تؤدى الى تقرير مراجعة معيارى يتكون من ثلاثة فقرات تعتمد على استخدام صيغة موحدة تنص على رأى المراجع على ان القوائم المالية للمنشأة تعرض بعدالة الموقف المالى ، نتائج الأعمال و التدفقات النقدية للمنشأة بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

يهتم هذا الفصل بصفه رئيسيه بشرح عناصر التقرير القياسى ، بحيث يتم التركيز على التعبير من التقرير المعيارى للمراجع الحيادئ الذى يطلق عليه بالتقرير غير المتحفظ ، بحيث تم عرض محتوياته ، باعتبار انه يمثل الشكل العام لتقرير المراجع المرفق بالتقرير السنوى للشركة و الذى يوجه الى أعضاء مجلس ادارتها او لجنة المراجعة او مساهميها تأسيساً على ذلك ينقسم هذا الفصل الى ما يلى :-

١/٢/١ تطور وظيفة ابداء الرأى وصياغة أعداد تقرير المراجعه .

٢/٢/١ عناصر التقرير المعيارى للمراجع .

١/٢/٢/١ الفقرة الإفتتاحية .

٢/٢/٢/١ فقرة النطاق .

٣/٢/٢/١ فقرة ابداء الرأى .

٤/٢/٢/١ اعتبارات اخرى للتقرير المعيارى (القياس) .

١/٢/١ تطور وظيفة ابداء الرأي و صياغة اعداد تقرير المراجعة

فى بداية مهنة المراجعة (قبل عام ١٩٢٠) كان هدف المراجع الأساسى يتمثل فى اكتشاف المخالفات و الأخطاء او الغش الذى يمكن ان يقع من جانب العاملين بالمنشأة ، حيث كانت عملية المراجعة خلال الفترات الأولى من تاريخ مهنة المراجعة تؤدى بشكل أساس تلبية لرغبة ملاك المنشأة الذين يقومون فى نفس الوقت بعملية ادارة ذات المنشأة ، و من هنا فلم تكن هناك حاجة كبيرة الى وظيفة ابداء الرأى عن القوئم المالية .

لذلك فقد كان محور أهتمام المراجع يرتكز على فحص و مراجعة قائمة المركز المالى - و التى كانت غالباً القائمه المالية الوحيدة المنشوره - فيتضمن الفحص عموماً الفحص المستندى للعمليات المالية بشكل كامل - بهدف أكتشاف الأخطاء و التزوير والغش - أى ان الفحص يتضمن مراجعة كافة العمليات المالية بنسبة ١٠٠٪ ، و لذلك فقد كان تقرير المراجع فى هذا الوقت يتمثل فيما يأتى :-

« راجعنا الدفاتر و الحسابات لشركة ... عن السنة المالية المنتهية فى / / و قد تحققنا ان الميزانية العمومية توضح فى رأينا المركز المالى للشركة فى نهاية السنة وان حساب الأرباح و الخسائر للشركة كان صحيحاً »

و مع بداية العشرينات بدأ هدف المراجعة يتطور من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش الى ابداء الرأى او تحديد مدى صدق و عدالة عرض القوائم المالية ، نتيجة

نتيجة لتطور بيئة الأعمال من حيث أعتماد الوحدات الأقتصادية على رأس المال من المستثمرين Public Investors الذين لا يمارسون وظيفة أدارية - بمعنى وجود أنفصال للملكية عن الإدارة .

و اذا كانت المراجعة فى بادئ الأمر كانت تعتمد كلية على أدلة اثبات داخلية - و ان كانت تعنى انالقوائم المالية المعتمدة تتفق مع حسابات المركز المالى بالدفاتر ، فان وظيفة المراجع التى تعتمد على ابداء الراى أصبحت تعتمد على أهمية ما يعرف بالدليل أوالقرينة الخارجية التى تؤكد صحة بعض الحسابات كحساب المدنيين من خلال أجراءات المصادقات أو ما يعرف بالإعتماد على ادلة الإثبات الخارجية External Evidence فى تحقيق ارصدة القوائم المالية .

من ثم فقد أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بياناً طالب فيه المراجعين بضرورة جمع ادلة الأثبات الخارجية و الحيادية المرتبطة بوجود حسابات المدينين و المخزون بصيغة خاصة عندما تكون تلك الحسابات جوهرية .

كما ادى ذلك الى اصدار عشرة معايير مراجعة متعارف عليها لازالت حتى الأن تمثل الأساس لترشيد عملية المراجعة ، و منذ عام ١٩٤٠ حتى الآن رفعت قضايا على العديد من مكاتب المحاسبة القانونية من قبل المستثمرين من الذين لا يمارسون وظيفة ادارية باعتبارهم طرف ثالث - الذى يعتمد على القوائم المالية التى تعتمد على طريقة مكاتب المحاسبة القانونية - الأمر الذى كان له أكبر الأثر فى تطوير معايير المراجعة المتعارف عليها و التى يعتمد عليها المراجع كمرشد عند فحص و أختبار السجلات المحاسبية ، فضلاً عن اجراء المراجعة الضرورية فى ظروف المراجعة المحيطة .

نتيجة لذلك فقد تطور تقرير مراجعة لقوائم المالية ، و يمكن أيضاح هذا التطور من خلال لأشارة الى ثلاثة مراحل تاريخية هى مرحلة ما قبل عام ١٩٤٩ ، مرحلة ما قبل عام ١٩٨٨ ، مرحلة ما بعد ١٩٨٨ أى أصدار نشرة معايير المراجعة رقم ٥٨ عن طريقالمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

و لعل من ابراز الممارسين لعملية المراجعة هو چورچ ماى الشريك الرئيسى لمكتب المراجعة القانونى پرايس ووترهاوس ، و الذى كان يشغل منصب رئيس لجنة المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين) عن الشركات التى تقوم بالتعامل فى بورصة الأوراق المالية ، و قد كانت المسودة الأولى لتلك اللجنة فى صياغة التقرير المعيارى للمراجعة فى عام ١٩٣٤ و التى كانت بعنوان عمليات مراجعة تقارير المنشأة . فى عام ١٩٤٩ بعد تبنى معايير المرجعة المتعارف عليها العشره السابق مناقشتها ، قام المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين بتعديل تقرير المراجع بادخال اشارة صريحة الى تلك المعايير . و لم تتغير صياغة التقرير بشكل كبير حتى عام ١٩٨٨ ،

حيث كان يتكون تقرير مراجعة القوائم المالية من فقرتين أساسيتين الأولى و تسمى فقرة النطاق و تصف ما قام به المراجع فى مرحلة فحص القوائم المالية ، أما الفقرة الثانية و تسمى فقرة الرأى - و تبين ما انتهى اليه المراجع من نتائج لعملة فى الفقرة الأولى ، و لا شك فان توقيع المراجع فى نهاية التقرير الخالى من التحفظات QualiFications انما يعنى ان القوائم المالية صحيحة - بمعنى انها خالية من الأخطاء المادية - و ذلك فى ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، اما اذا اكتشف المراجع عدم صلاحية عرض القوائم المالية فان عليه ان يبين هذا فى فقرة ابدء الرأى قبل توقيعه التقرير .

يوضح الشكل التالى نموذج لتقرير مراجعة مختصر :-

الى مجلس ادرة الشركة . .

فقرة النطاق	قمنا بمرجعة الميزانية العمومية للشركة و المعدة فى / / و ما يتعلق بها من قوائم للدخل و الفائض المحتجز و التغيير فى المركز المالى عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، و قد تمت المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، كما اشتملت على اختبارات السجلات المحاسبية ، فضلاً عن اختبارات رأينها ضرورية .

فقرة الرأى	و فى رأينا ان هذه القوائم تعبر بصدق و عدالة عن المركز المالى للشركة فى // ، و عن نتائج التشغيل و التغيرات فى المركز المالى عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ ، كما جاءت متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والمطبقة على أساس ثابت .

و يتضح من دراسة تقرير المراجعة السابق ، انه قد استبدلت عبارة صحيح و حقيقى True and Correct و التى كنت تستخدم فى بداية العهد بالمراجعة عند التعبير عن النتائج بالقوائم المالية - بعبارة عرضت بشكل عادل و صادق Fairly presented ، و قد عدلت تلك العبارة بعد ان ادركت مهنة المحاسبة القانونية عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماماً و بشكل مطلق .

على الرغم من ان التقرير النمطى للمراجع ظل دون تغيير من عام ١٩٤٩ حتى عام ١٩٨٨ ، الا ان ذلك لم يسلم من النقد سواء من الكونجرس الأمريكى أو هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بالإضافة الى لجنة مسئوليات المرجع و قد أنتهت كافة هذه الضغوط الى نتيجة مؤداها الى ان صياغة التقرير كانت غامضة و مشوشة و فوق كل ذلك كانت تعرض بشكل فقير، المسئوليات التى يتحملها المراجع الحيادى . و فى ظل هذا الإتجاه أعادت لجنة معايير المراجعة دراسة و تعديل تقرير المراجعة النمطى و انتهت الى اصدار ايضاح عن معايير المراجعة رقم ٥٨ بعنوان تقارير عن القوائم امالية المراجعة Reports On Audited Financial Statements فى عام ١٩٨٨ و الذى أثمرت عن تقرير المراجعة حتى الوقت الحالى ، و لذى سيتم مناقشته فى الجزء التالى .

١/٢/٢ عناصر التقرير للعياري للمراجعة Auditor's Standard Report

يعتبر التقرير المعيارى من أكثر التقارير الشائعة التى يصدرها المراجعون ، و هى تتضمن رأى غير متحفظ Unqualified Opinion و هو يعنى ان القوائم المالية تعرض المركز المالى ، نتائج العمليات و التدفقات النقدية للوحدة بصدق وعدالة

وبالاتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها ، قد يتم التعبير عن هذا الرأى عندما يستنتج المراجع ان القوائم المالية تتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليه، و ان عملية المراجعة ذاتها قد تم أجرائها بالتطابق مع معايير المراجعة المتعارف عليه . أى ان اى خروج عن ذلك الإستتنتاج سيحول دون اصدار راى غير متحفظ .

و بسبب الأهمية الكبيرة للتقرير عند مراجعة القوائم المالية ، فان الشكل و المحتوى الأساسى القائم للتقرير المعيارى يعتبر أمراً جوهرياً ، حيث قام مجلس معايير المراجعة AS B فى عام ١٩٨٨ بتغيير شكل و مضمون التقرير النمطى عن طريق اصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٥٨) بعنوان تقارير عن القوائم المالية محل المراجعة (Reports on Audited Financial . Statement (Au - 508 و قد تم تصميم التقرير الجديد بغرض توصيل عمل المراجع و خصائص و قيود عملية المراجعة بشكل أفضل الى مستخدمى القوائم المالية التى تم مراجعتها ، بالإضافة الى التمييز بوضوح بين مسئوليات الإدارة و المراجع الحيادى عند مراجعة القوائم المالية .

عند اصدار تقرير المراجعة النمطى ، فان الرأى غير المتحفظ للمراجع يرتبط فقط بالقوائم المالية للمنشأة و ليس بجوده المنشأة كاستثمار معين او مخاطر ائتمان معينة ، على سبيل المثال فاذا ما كانت الشركة تحقق صافى خسارة فضلاً عن ان تدفقاتها النقدية من اعمالها كانت بالسالب فان ذلك قد يشير الى ضعف الإستثمار و زيادة مخاطر الإئتمان ، الا ان عملية المراجعة اذا كشفت عن ان القوائم المالية تتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فان المراجع سيصدر رأى غير متحفظ .

و يصور كل من الشكل البيانى التالى رقم (١)، (٢) التقرير المعيارى عن القوائم المالية ، حيث يظهر على يمين هذا التقرير النمطى قائمة العناصر الأساسية للتقرير ، حيث تم تحديد كل من هذه العناصر فى النشرة سالفة الذكر ، و جدير بالذكر فان التقرير المعيارى يتكون من ثلاثة فقرات هى : فقرة أفتتاحية ، فقرة النطاق ، فقرة

الرأى بالإضافة الى العنوان الذى يوجه اليه التقرير و توقيع مكتب المراجعة و تاريخ التقرير ، كما يوضح الشكل (٢) عناصر هذا التقرير و فيما يلى الفقرات الثلاث للتقرير النموذجى (أو القياسى) للمراجع الحيادى :

١/٢/٢/١ الفقرة الأفتتاحية : Introductory Paragraph

تتضمن تلك الفقرة التمهيدية للتقرير على ثلاثة عبارات ، و يتمثل الهدف الرئيسى من هذه الفقرة فى التمييز بوضوح بين مسئولية الإدارة و مسئولية المراجع . صياغة هذه الفقرة ثم عرضها فى التقرير على النحو التالى

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية . . لشركة ------ المؤرخة فى / /

We have audited the balance sheets ..... of the company ...... for the years then ended .

شكل ايضاحي رقم (٢)

التقرير المعيارى للمراجع

التقرير المعيارى للمراجع		العناصر الأساسية للتقرير المعياري للمراجع
تقرير المحاسب القانونى الحيادى الى المساهمين و مجلس ادارة الشركة		اسم المرسل اليهم تحدد :
قمنا بمراجعة الميزانية العمومية للشركة ..... المؤرخة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٤ وقوائم الدخل ، و التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى هذا التاريخ ، تعتبر تلك القوائم المالية مسئولية ادارة الشركة ،	الفقرة الإفتتاحية	- نوع الخدمة المؤداة (قمنا بمراجعة). - القوائم المالية محل المراجعة . - تواريخ القوائم . - مسئولية الإدارة عن القوائم . - مسئولية المراجع عن ابداء الرأى .

مسئوليتنا تتمثل فى ابداء الرأى العام بخصوص تلك القوائم تأسيساً على مراجعتنا .

وقد قمنا باجراء عملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها ، و تستلزم تلك المعايير ان نقوم بتخطيط و اجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان بخصوص ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف المادى ، تتضمن عملية المراجعة فحص دليل الإثبات المؤيد للقيم و الإفصاحات فى القوائم المالية على أساس اختبارى .

تتضمن عملية المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التى قامت باعدادها الإدارة بالإضافة الى تقييم عرض القوائم المالية ، و نعتقد أن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا .

فى رأينا أن القوائم المالية المشار اليها بعالية قد عرضت بشكل صادق و عادل من جميع النوحى المادية ، المركز المالى لشركة .... فى الفترة المؤرخة ٣١ / ديسمبر ١٩٩٤ و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية

فقرة النطاق

تنص على :

- ان المراجعة تم اجراؤها بالتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها و التى تتطلب :
- تخطيط و اجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول بأن القوائم تعتبر خالية من التحريف المادى .
- فحص دليل الإثبات على أساس اختبارى .
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرت الجوهرية التى تقوم باجرائها الإدارة .
- تقييم العرض الشامل للقوائم المالية .
- اعتقاد المراجع بأن المراجعة توفر أساس معقول لابداء الرأى .

فقرة الرأى

تعبر عن :

- رأى المراجع عما اذا كانت القوائم المالية :
- عرضت بعدالة فى جميع النواحى المادية .

عن الفترة المذكورة بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها .

- المركز المالى للشركة فى تاريخ الميزانية العمومية .
- نتائج الأعمال و التدفقات النقدية لتلك الفترة .
- الإتساق مع مبادئ المحسبة المقبولة و المتعارف عليها .

د . أمين السيد أحمد لطفى | توقيع المحاسب القانونى | التاريخ الأخير للعمل الميدنى
١٧ مارس ١٩٩٥ | التاريخ |

شكل أيضاحى رقم (٣)

عنصر تقرير المرجعة المعيارى

اللقب Atitle

١ - الذى يتضمن كلمة حيادى أو مستقل .

٢ - العنوان Address

فقرة افتتاحية Introductory paragraph

٣ - أيضاح بان القوائم المالية قد تمت مراجعتها .

٤ - أيضاح بان اعداد القوائم المالية تعتبر مسئولية الإدارة و ان مسئولية المراجع تتمثل فى ابداء الرأى عنها .

فقرة النطاق Scope paragraph

٥ - أيضاح بان عملية المراجعة قد تم اجرائها طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

٦ - أيضاح بان معايير المراجعة المتعارف عليها تستلزم تخطيط واجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان بخصوص ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية .

٧ - بيان بان عملية المراجعة تتضمن (١) فحص دليل الإثبات على اساس أختيارى ، (٢) تقييم المبادئ المحاسبية و التقديرات الجوهرية المستخدمة عن طريق الإدارة (٣) تقييم العرض الشامل للقوائم المالية .

فقرة الرأى Opinion Paragraph

٨ - أيضاح الرأى عما اذا كانت القوائم المالية تعرض بعدالة فى كافة النواحى الجوهرية - المركز المالى ، نتائج الأعمال و التدفقات النقدية بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

---

٩ - توقيع مكتب المراجعة

١٠ - تاريخ تقرير المراجع .

تنص تلك الجملة على أن المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية للشركة المعنية ، و يتم تحديد كل القوائم المالية التى تم مراجعتها ، و التواريخ التى تشملها هذه القوائم .

تعتبر القوائم المالية مسئولية الإدارة .

These Financial Statements are the responsibility of Management .

تعترف تلك القوائم المالية بأن مسئولية القوائم المالية تقع على الإدارة ، وعلى النقيض فان تلك الجملة يستهدف منها تفنيد و دحض المقولة الخاصة بأن المراجع يقوم بعمل الإيضاحات المرتبطة بالقوائم المالية .

مسئوليتنا هى التعبير عن . . . . تأسيساً على مراجعتنا

Our responsibility is to express . . . based on our audits

تشير تلك الجملة على وجه التحديد الى بمسئولية المراجع ، حيث يتمثل دور المراجع فى القيام بعملية المراجعة و التعبير عن رأيه تأسيساً على نتائج تلك العملية . و عند ربط الجملة الثالثة بالجملة الثانية يتضح بجلاء الأختلاف الرئيسى بين مسئولية الإدارة و مسئولية المراجع .

و يلاحظ ان تقرير المراجع لا يتضمن أى اشارة أو أحالة الى تقرير مسئولية الإدارة [شكل ايضاحى رقم (٤)] ، حيث لم يتم اجراء مثل هذه الإشارة حتى لا يعتقد المستخدمين المعنيين أن المراجع يوفر بعض الضمان للايضاحات التى تقوم باجرائها للإدارة فى تقريره .

شكل ايضاحى رقم (٤)

بيان بمسئولية الإدارة عن القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية لشركة .... و شركاتها التابعة مسئولية ادارة الشركة ، و قد تم اعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها .

للمساعدة فى ضمان الدقة و صحة البيانات المالية فان الشركة قد قامت بعمل التطوير و الإحتفاظ بنظم رقابة داخلية و التى تم تصميمها بغرض توفير ضمان معقول بان العمليات المالية قد تم تنفيذها طبقاً للمصرح به ، كما تم تسجيلها بدقة و ان الأصول قد تم حمايتها بشكل سليم ، و قد تم الإشراف و الرقابة على تلك النظم الرقابية عن طريق برنامج موسع لعمليات المراجعة الداخلية .

و قد تم مراجعة القوائم المالية عن طريق المحاسبين القانونيين الحياديين ..... .

لدى مجلس الإدارة لجنة مراجعة تتكون بالكامل من أعضاء خارجيين ، تفى

هذه اللجنة بالقرارات لمكتب المحاسبة و الإدارة المالية على فترات دورية منتظمة بغرض فحص الأمور المحاسبية و الرقابية و المراجعة و اعداد التقارير المالية ، للمساعده على ضمان استقلال المحاسب القانونى .... فان مكتب المحاسبة و المراجعة القانونية يقوم بمقابلة لجان المراجعة بشكل دورى و خاص .

٢/٢/٢/١ فقرة النطاق : Scope Paragraph

تصف فقرة النطاق - كما يبدو من اسمها - طبيعة و نطاق عملية المراجعة . و هى تستوفى جزء من المعيار الرابع لاعداد التقرير و التى تستلزم أن يقوم المراجع باعطاء اشارة قاطعة لطبيعة عملية المراجعة . أيضاً تحدد فقرة النطاق القيود العديدة على عملية المراجعة . تمت صياغة هذه الفقرة على النحو التالى :

قمنا باجراء عملية المراجعة بالتوافق مع معايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها بوجه عام .

We conducted our audits accordance with generally accepted auditing standards

---

تتضمن معايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها فى هذا الخصوص كافة معايير المراجعة العشرة المقبولة و المتعارف عليها بالإضافة الى كافة نشرات معايير المراجعة القابلة للتطبيق ، حيث تعتبر تلك المعايير بمثابة معايير مهنية ، مع ذلك لم يتم تحديد مصدر هذه المعايير (المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين) كذلك لم يتم تحديد تلك المعايير على وجه التحديد .

تتطلب تلك المعايير أن نقوم بتخطيط و اجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول بخصوص ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات المادية والجوهرية .

These Standards require that . We .... audit to obtain reasonable ..... Financial Statement are free of material misstatements .

تحدد تلك الجملة قيدين جوهرين على عملية المراجعة ، القيد الاول يتمثل فى الاقرار بأن المراجع يسعى نحو الحصول على ضمان معقول وليس ضمان مطلق ، يتم ابلاغ القارئ بأن هناك بعض المخاطرة فى عملية المراجعة ، بينما يتمثل القيد الثانى فى ادخال مفهوم الاهمية النسبية حيث يتم تخطيط واجراء عملية المراجعة لاكتشاف التحريفات المادية والجوهرية فى القوائم المالية وليس كافة أنواعها

تتضمن عملية المراجعة فحص دليل الاثبات - على أساس اختبارى - المؤيد للقيم والافصاحات فى القوائم المالية .

An audit includes examining , On a test basis , evidence supporting .. the Financial Statements

---

تشرح هذه الصياغة طبيعية عمليتا المراجعة بشكل أكثر دقة ، حيث تشير كلمتى أساس اختبارى الى أن الفحص يتم بنسبه ١٠٠٪ من أدلة الاثبات . علاوة على ذلك يوحى الاساس الاختبارى ضمنا أن هناك مخاطرة فى أن أدلة الاثبات التى لم يتم فحصها قد تكون هامة عند تقييم عدالة العرض والافصاحات الشاملة للقوائم المالية .

تتضمن عملية المراجعة أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الهامة التى قامت باجرائها الادارة ، بالاضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية

An audit also includes assessing the accounting principles ... evaluating the overall financial statement presentation .

تقدم تلك العبارة بعد نظر اضافى الى طبيعة عملية المراجعة ، حيث تنص على أن المراجع يمارس حكم مهنى عند تقييم ايضاحات القوائم المالية للإدارة والمقصود

بالاشارة الى التقديرات الجوهرية التى تتم عن طريق الادارة أن القوائم المالية لاتتاسس على الحقائق فقط

نحن نعتقد بأن مراجعتنا توفر أساس معقول لرأينا

We believe that our audits provide a reasonable basis for our opinion .

تحدد هذه الجملة قيد آخر على عملية المراجعة ، عن طريق النص على أن الاساس المعقول هو المطلوب فقط لابداء الرأى . مفهوم الاساس المعقول وليس الاساس المطلق والشامل هو الاساس الذى يتسق مع مفهوم الاساس الاختبارى أو الضمان المعقول الذى تم النص عليه سابقا فى الفقرة . تتضمن هذه الجملة أيضا تأكيد بأن المراجع قد أخطر بنتيجة ايجابية عن نطاق عملية المراجعة التى قام بادائها .

١/٢/٣/٣ فقرة ابداء الرأى :

تفى فقرة الرأى بمعايير اعداد التقرير الأربعة ، يتم شرح صياغة فقرة الرأى على النحو التالى :

فى رأينا أن القوائم المالية المشار اليه بعاليه ....

In our opinion , the Financial Statements referred to above . . .

عند تفسير معنى و أهمية تلك العبارة ، من الملائم استنتاج الرأى يتم ابداءه عن طريق شخص أو أشخاص مهنيين و خبراء ، مع ذلك يكون من غير الصحيح أن يتم استنتاج أن هذه العبارة تبدأ بالصياغة التالية : نحن نشهد أو نحن نضمن أو نحن متيقنين .

الجزء الثانى من تلك العبارة يشير الى القوائم المالية المحددة فى الفقرة الإفتتاحية ، و لا يتم تكرار أسماء القوائم الفردية ، التعبير عن ابداء الرأى يستوفى المعيار الرابع لاعداد التقرير .

عرضت بعدالة و صدق ، فى كافة النواحى المادية . . . المركز المالى . . . نتائج أعمالها . . . و تدفقاتها النقدية . . .

present fairly , in all respects . . Financial position . . results of its operations and its cash flows . . . . .

الايحاء المستهدف من كلمتى عرضت بعدالة يتمثل فى أن القوائم المالية قد عرضت بشكل معقول و بدون تحيز أو تضليل . لا يقوم المراجع باستخدام كلمات بدقة، و بصدق ، بشكل صحيح أو بالضبط بسبب وجود تقديرات فى القوائم المالية . رأى المراجع عن العدالة يرتبط بكل قائمة مالية تؤخذ كوحدة واحدة . فهو لا يطبق على دقة أو صحة الحسابات الفردية أو مكونات كل قائمة مالية ، يعبر الراى غير المتحفظ عن اعتقاد المراجع بأن القوائم المالية تحقق هدفها المرجو عن طريق عرض المركز المالى (الميزانية العمومية) ، ونتائج الأعمال (قوائم الدخل و الأرباح المحتجزة) و التدفقات النقدية (قائمة التدفقات النقدية ، أيضاً فان الرأى غير المتحفظ يعنى أن أى اختلافات بين الإدارة و المراجع على أمور محاسبية قد تم الحد منها للمستوى المقنع للمراجع .

تشير العبارات - فى كافة النواحى المادية - بأن رأى المراجع لا يتم ابداءه على الدقة المطلقة للقوائم المالية فقد تم ذكر هذا القيد بسبب الأساس الاختيارى لعملية المراجعة و تضمين التقديرات الجوهرية فى القوائم المالية .

. . بالاتساق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها . .

In confirmity with generally accepted accounting principles . .

تستوفى تلك العبارة المعيار الأول لاعداد التقرير ، و الذى ينص على أن التقرير سوف يشير الى ما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها ، اصطلاح مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها

يستوفى المعايير التى يرتكز عليها حكم المراجع عن عدالة القوائم المالية .

و كما سبق الذكر فان المعيار الثانى و الثالث لاعداد التقرير يستلزم التعليق فى تقرير المراجع فقط عندما لا يكون هناك اتساق فى تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها أو عندما تفشل الإدارة فى القيام بعمل كافة الإفصاحات المطلوبة ، لذلك ففى غياب أى تعليقات عن هذه الأمور فى تقرير المراجع ، فان النتيجة الملائمة هى استيفاء هذين لمعيارين المرتبطين باعداد التقرير .

١/٢/٢/٤ اعتبارات أخرى فى التقرير المعيارى (القياسى)

يتضح من التقرير المعيارى للمراجع السابق عرضه انه يتكون من فقرة افتتاحية و فقرة وسطى (فقرة النطاق) و فقرة الختام (او فقرة الرأى) بالإضافة الى الصيغة او اللغة النموذجية و التى تتنوع و تختلف اعتماداً على ما اذا كان المراجع يعد تقديره عن قوائم مالية لسنة واحدة او قوائم مالية مقارنة . حيث ان التقرير النموذجى للسنة الوحدة ثم شرحه طبقاً لنشرة معايير المراجعة رقم (٥٨) و الصادرة بعنوان تقارير عن القوائم المالية التى تمت مراجعتها Reports on Audited Finanical Statements

بينما يوضح الشكل التالى رقم (٥) التقرير النموذجى عن القوائم المالية المقارنة Comparative Financial Statements ذو العنوان الذى يتضمن .

كلمة تقرير المراجع الحيادى Independent ، و يحتوى على رأى غير متحفظ Unqualified Opinion

و عادة ما يتم توجيه التقرير الى الأفراد او المجموعات التى تعين المراجعين ، حيث بالنسبة للعميل المثل فى صورة شركة مساهمة - تكون الجهة المهتمة هى مجلس الإدارة او حملة الأسهم ، بينما لو كان العميل يتمثل فى شركة الأشخاص فان الجهة المهتمة هى الشركاء او اصحاب المنشأة و يجب ان يؤرخ المراجع التقرير بتاريخ

أتمام العمل الميداني لعملية المراجعة في مكتب العميل و الذى يتمثل فى اليوم الأخير للعمل الميداني على سبيل المثال فان تقرير الشركة فى الشكل الإيضاحى رقم (٢) تم تحديده بتاريخ ١٧ مارس ١٩٩٥ . من المحتمل ان يقوم المراجعون بالإنتهاء من عملهم فى مكتبهم (على سبيل المثال تجميع اوراق العمل ، او مسودة التقرير) رغماً عن ذلك فقد تم تحديد تاريخ التقرير ١٧ مارس حيث انه يمثل اليوم الأخير الذى فيه يعتبر المراجع مسئولاً عن اكتشاف الأحداث الجوهرية التى تحدث بين ٩٤/١٢/٣١ و ١٩٩٥/٣/١٧ و التى يطلق عليها الأحداث اللاحقة Subsequent events و الذى يتطلب الافصاح فى القوائم المالية المقفلة ١٩٩٤/٨/٣١.

و يتم التوقيع على التقرير بوجه عام عن طريق المحاسب القانونى الحيادى سواء باسمه الشخصى او اسم المكتب القانونى ، حيث ان كل الشركاء فى مكتب المحاسب القانونى مشتركين بالتضامن فى عملية المراجعة و ليس فقط الشريك المرتبط ، حيث أنهم جميعاً مسئولين عن أى دعاوى قانونية يمكن ان ترفع ضد المكتب و نتيجة لذلك فان الشريك الرئيسى يقوم بالتوقيع باسم المكتب على التقرير على سبيل المثال Deloitte & Touche in The procter & Gamble Company report و ليس باسمه الشخصى .

شكل ايضاحي رقم (٥)

التقرير النموذجي او المعياري للمرجع لقوائم مالية مقارنة

تقرير المراجع الحيادي

قمنا بمراجعة الميزانيات العمومية المرفقة لشركة .... بتاريخ / /، تاريخ / / و القوائم المرتبطة للدخل و الأرباح المحتجزة و التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية ، تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية ادارة الشركة وتتمثل مسئوليتنا فى ابداء الرأى عن هذه القوائم المالية تأسيساً على مراجعتنا .

و قد قمنا باجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تلك المعايير تستلزم منا تخطيط واداء عمليه المراجعة بهدف الحصول على ضمان معقول بشأن ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى ، تتضمن عملية المراجعة فحص ادلة الإثبات المؤيدة للقيم و الإفصاحات فى القوائم المالية على أساس اختبارى ، تتضمن عملية المراجعة أيضاً تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و اتقديرات الجوهرية التى تقوم الإدارة بعملها بالإضافة الى تقييم العرض العام للقوائم المالية . و نحن نعتقد بان مراجعتنا توفر اساس معقول لرأينا .

و فى رأينا ان القوائم المالية المشار اليها بعالية تعرض بعدالة وصدق المركز المالى للشركة فى تاريخ / / ، و تاريخ / / و نتائج الاعمال و تدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى تلك التواريخ طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

التوقيع

التاريخ ../../..

و عادة ما يتم اصدار تقرير نموذجى متحفظ اذا توافرت للمراجع كافة الشروط التالية :-

١ - حصول المراجع على ادلة اثبات كافية و صالحة ، حتى يتأكد من استيفاء معايير المراجعة الثلاثة للعمل الميدانى .

٢ - حصول المراجع على أدلة اثبات تضمن عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم يتم تصحيحها .

٣ - عدم حدوث اى تغيرات محاسبية هامة من شأنها أن تؤثر على امكانية عمل مقارنات بين الأعوام المالية المختلفة .

٤ - عدم وجود اى ظروف هامه يحيط بها الشك و عدم التأكد لم يكن فى الإمكان تقديرها او ازالة اثارها فى تاريخ تقرير المراجعة .

الفصل الثالث

التقرير غير المعيارى للمراجع و حالات الخروج عن التقرير النموذجى

مقدمة

هناك عدة حالات يتطلب الأمر فيها اعداد المراجع لتقارير يختلف نصها عن نموذج نص تقرير المراجعة غير المتحفظ ، حيث قد يتطلب الأمر اصدار رايا متحفظا عندما يكون اثر هذه العناصر ليس شاملا على القوائم المالية ، اما اذا كان الاثر شامل على تلك القوائم فيجب على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى او ابداء رأيا سلبيا .

و على المراجع التأكد من حدوث احد هذه الحالات ، حتى يتعين على المراجع تحديد نوع التقرير الذى سيقوم باصداره ثم على ضوء تقديره لاثر الموقف على قرارات مستخدمى التقارير المالية ذوى الخبرة و المعرفة ، يحدد ما اذا كانت الحالة جوهرية او غير جوهرية ، و غالبا ما تستخدم الأهمية النسبية او اثر قيمة بند ما على عنصرهام من عناصر القوائم المالية و كمقياس لتحديد مدى اهمية الموقف على صدق عدالة القوائم المالية ككل .

يهتم هذا الفصل بدراسة القرارات المختلفة لابداء الرأى ، و أهمية الحكم الشخصى و الأهمية النسبية فى تحديد تلك القرارات ، بالإضافة لذلك فسوف يتم تناول جميع الأحوال التى يصدر خلالها تقارير مراجعة يختلف نصها عن التقرير المعيارى او القياسى للمراجع . على ذلك يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالى :-

١/٣/١ القرارات المختلفة المتعلقة بابداء الرأى و الأهمية النسبية .

٢/٣/١ تقارير المراجعة غير المعيارية و التى تختلف صياغتها عن التقرير المعياري .

١/٢/٣/١ تقرير المراجعة مقيد النطاق .

١/٣/٢/٢ تقرير المراجعة المقيدة و المخالف للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

١/٣/٢/٣ تقرير المراجعة المرتبط بعدم الثبات فى المبادئ المحاسبية .

١/٣/٢/٤ تقرير المراجعة عن الأحداث الجوهرية التى تحاط بعدم التأكد .

١/٣/٢/٥ تقرير المراجعة فى حالة وجود شك مادى على استمرار العميل فى النشاط .

١/٣/٢/٦ تقرير المراجعة فى حالة الاعتماد على عمل مراجع آخر .

١/٣/٢/٧ تقرير المراجعة المرتبط بامور اخرى .

١/٣/٢/٨ ملخص لاثار الظروف على تقرير المراجعة

١/٣/١ القرارات المختلفة المتعلقة بابداء الرأي والأهمية النسبية

Decisions Relating to the Attest fuuction And Materiality

يحدث الخروج عن التقرير النموذجى عندما يتوصل المراجع الى نتيجة قد مؤداها:-

١ - يجب ان تضاف صيغة أيضاحية للتقرير ، و فى نفس الوقت مازال يقوم المراجع بابداء رأى غير متحفظ .

٢ - يجب ان يعبر المراجع عن رأى آخر مختلف عن القوائم المالية بخلاف الرأى غير المتحفظ .

بوجه عام توجد ظروف يجب خلالها ان يقوم المراجع باضافة فقرة أيضاحية او يقوم بتعديل صياغة التقرير المعيارى يمكن ابرازه على النحو التالى :-

١ - قيد النطاق : Scope Limitation

حيث تتأثر عملية المراجعة عن طريق الظروف التى تعوق او تمنع تطبيق احد اجراءات المراجعة او اكثر و التى تعتبر ضرورية فى مثل هذه الظروف .

٢ - الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها :-

Derparture From GAAP

حيث تتأثر عادة القوائم المالية عن طريق الخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٣ - عدم الثبات Inconsistency

حيث قد لا يتم تطبيق المبادئ المحاسبية بثبات من فترة الى اخرى .

٤ - عدم التأكد Uncertainty

حيث تتاثر القوائم المالية عن طريق عدم التأكد المحيط بالأحداث المستقبلية ، فضلاً عن النتائج المرتبطة بتلك الاحداث غير خاضعة للتقرير المعقول فى تاريخ تقرير المراجع .

٥ - الاستمرارية Going Concern

حيث يوجد شك جوهرى بشأن مقدره المنشأة على الاستمرار فى مزاولة اعمالها .

٦ - الاستقلال Independence

حيث يفتقد المراجع الاستقلال او الحياد

٧ - مراجع آخر Another Auditor

حيث يعتمد راى المراجع فى جزء منه على تقرير مراجع آخر .

٨ - التأكيد علي أمر معين Emphasis a Matter

حيث يرغب المراجع فى التأكيد على أمر معين يرتبط بالقوائم المالية .

بالنسبة لكافة تلك الاحوال و الظروف - يعتمد راى المرجع على ما اذا كان اثرها يعتبر جوهرى تماماً او جوهرى ، يلخص الشكل الايضاحى رقم (٥) تعديلات التقرير المطلوب لكل حالة من تلك الحالات .

شكل رقم (٦)

التعديلات علي صياغة التقرير المعياري

نوع الرأى

الظروف	جوهرى	جوهرى تماماً	الفقرة المعدلة	الفقرة الايضاحية
١ - قيد النطاق	متحفظ		لا	لا
٢ - الخورج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	متحفظ	معاكس	الراى	نعم
٣ - عدم الثبات مع تبرير من الادارة	غير متحفظ	غير متحفظ	-	نعم
عدم وجود تبرير الادارة	غير متحفظ	معاكس	الراى	
٤ - عدم التأكد	غير متحفظ	غير الامتاع عن ابداء الاى	فقرة افتتاحية الراى	نعم
٥ - الاستمرارية	غير متحفظ	غير متحفظ		نعم
٦ - نقص الحياد	الامتناع عن ابداء الراى	الامتناع عن ابدا ، الراى	حذف الفقرات الافتتاحية و النطاق والراى	
٧ - مراجع أخر	غير متحفظ	متحفظ	الفقرة الافتتاحية و الراى	لا
٨ - التأكيد على أمر معين	غير متحفظ	غيرمتحفظ	-	نعم

يعتبر التقرير الخالى من التحفظات (التقرير غير المتحفظ) و الذى يطلق عليه احياناً الراى غير المقيد او التقرير النظيف هو افضل تقارير المراجعة من وجهة نظر

العميل ، و يتم اصدار تقرير غير متحفظ فقط اذا كانت عملية المراجعة قد تطابقت مع معايير المراجعة المتعارف عليها و ان القوائم المالية تتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها و تستلزم عملية الخروج عن معايير المراجعة او مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ان يصدر المراجع اما راى متحفظ او راى معاكس Qualified or adverse Opinion او قد يمتنع عن ابداء الراى Disclaim an opinion يوضح الشكل التالى رقم (٧) ملخص لقرارات ابداء الراى المختلفة .

شكل ايضاحي رقم (٧)

الانواع المختلفة لاراء للمراجعة

الراى	المعنى
راى غير متحفظ	ان القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالى ونتائج الاعمال و التدفقات النقدية من جميع النواحي و بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
راى متحفظ	باستثناء اثار امر معين - فان القوائم المالية تعرض بعدالة ....
راى معاكس (او سالب)	ان القوائم المالية لا تعرض بعدالة ....
الامتناع عن ابداء الراى	لايعبر المراجع عن رايه عن القوائم المالية

هناك ظروف يمكن ان تحدث عندما تضاف فقرة توضيحية الى تقرير المراجعة ، لان المراجع ما يزال يقوم بابداء راى غير متحفظ عن القوائم المالية . يتمثل الهدف من

المعلومات التوضيحية فى ابلاغ المستخدمين المهتمين بتقرير المراجعة بخصوص احد و بعض الحقائق المادية المتعلقة بعملية المراجعة او بخصوص القوائم المالية التى تمت مراجعتها .

و كما سيتبين فيما بعد فان المعلومات الايضاحية قد يتم عرضها فى شكل فقرة ايضاحية او يمكن ان تضاف هذه المعلومات فى احد الفقرات النمطية او اكثر . بوجه عام يجب الا يكون هناك اى اشارة الى المعلومات الايضاحية فى الفقرة الافتتاحية فى تقرير المراجعة .

قد يحدث ان يستنتج المراجع فى ضوء ما توصل اليه من نتائج ان القوائم المالية ليست صادقة و عادلة ، فى تلك الحالة فان عليه ان يقرر ما اذا كان سيبدى رأى متحفظ Qualified Opinion ام راى سلبى ام عكسى Adverse Opinion ، فلو ان الانحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لم يكن جوهرياً بدرجة كافية تؤدى الى العرض غير العادل للقوائم المالية ، فان التقرير يجب فى تلك الحالة ان يكون متحفظاً ، و بحيث ينوه عن هذا الانحراف مع تبيان و شرح اهميته ، اما لو كان الانحراف جوهرياً بدرجة كافية ادت الى العرض غير العادل للقوائم المالية فى تلك الحالة فان المراجع يجب ان يعبر عن رايه بشكل سلبى او عكسى . و قد يمتنع المراجع عن ابداء رايه disclaimer of Opinion فى حالة عدم وجود معلومات ضرورية تمكن من ابداء رايه عن القوائم المالية .

تأسيساً على ذلك يمكن تلخيص البدائل المتاحة للمراجع عند ابداءه لراى بخلاف الراى غير المتحفظ على النحو التالى :-

١ - الراى المتحفظ : qualified opinion

و يطلق عليه فى كثير من الاحيان بالراى المقيد ، اى أن راى المراجع مقيد بتحفظ معين ، و ينص ذلك النوع من التقرير على انه فيما عدا except for or

subbject to أثر امر معين (يحدده المراجع) فان القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالى . . . طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و يجب أن يكون للتحفظ تاثير جوهرى على القوائم المالية بحيث يستدعى ذكره فى تقرير المراجع ، و فى الوقت نفسه يجب الا يكون تأثير التحفظ جوهرياً بدرجة كبيرة جداً بحيث تدعو المراجع الى الامتناع عن ابداء الراى فى القوائم المالية أو الى اصدار تقرير سالب .

فالاراء المتحفظة يجب ان تصدر عندما يتم الخروج عند اعداد القوائم المالية عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها او عندما تكون الاداة غير قادرة على تبرير التغيير فى تطبيق المبادئ المحاسبية ، او عندما يكون نطاق عملية المراجعة مقيداً .

٢ – الراي السالب : An adverse opinion

و يطلق عليه أيضاً بالراى المعاكس او المعارض ،و يشير ذلك الرأى الى أن القوائم المالية لا تعرض بعدالة المركز المالى و نتائج الاعمال و التدفقات طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها ، و يستخدم التقرير السالب اذا كانت هناك مخالفات جسيمة لتلك المبادئ ، او لمعيار الافصاح و كان اثر ذلك على القوائم من الشمول بحيث يجعل القوائم المالية فى مجموعها مضللة . بعبارة اخرى يتم اصدار الراى المعاكس عندما يتم الخروج عند اعداد القوائم المالية عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها او عندما تكون الادارة غير قادرة على تبرير التغيير فى استخدام مبدأ محاسبى معين و يكون ثر هذا الخروج جوهرياً جداً لدرجة ان يكون الراى المتحفظ لا مبرر له .

٣ – الامتناع عن ابداء الراى : A disclaimer of opinion

و هو يشير الى ان المراجع لا يقوم بالتعبير عن او ابداء رايه فى القوائم المالية ، و يرجع ذلك لعدم وجود معلومات ضرورية لدى المراجع تمكنه من ابداء راى فى هذه القوائم ، بوجه عام يتم الامتناع عن ابداء الراى عندما لا يكون لدى المراجع اى اساس معقول للتوصل الى راى معين عن القوائم المالية للمنشأة ، ايضاً يمتنع المراجع عن ابداء رايه عندما يكون حيادياً عن الادارة .

اى ان هذا النوع من الراى يتم استخدامه فى ظل وجود عدة ظروف هى :-

أ - اذا كان المراجع غير حيادى بالنسبة للشركة التى يقوم بمراجعتها و يستحسن للمراجع فى مثل هذه الحالات ان يرفض عملية المراجعة من البداية.

ب - وجود قيود على نطاق المراجعة اما من جانب العميل او نتيجة للظروف المحيطة .

جـ - اذا كانت هناك أحداث غير مؤكدة قد تؤدى نتيجتها الى اثر جوهرى و مشاكل على القوائم المالية .

بصفة عامة فى الظروف التى تتضمن خروجاً عن مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها سوف يقوم المراجع بابداء راى متحفظ ، او راى معاكس ، و الراى المعاكس يستخدم فقط عندما يكون ذلك الخروج له آثار جوهرية جداً على القوائم المالية . اما بالنسبة للظروف التى تتضمن قيود فى النطاق ، فان المراجع سوف يعبر عن اما رأى متحفظ أو يمتنع عن ابداء الراى ، و يستخدم الراى الاخير عادة بالنسبة لقيود النطاق التى يكون لها آثار مادية جداً على القوائم المالية .

عندما يتم ابداء بخلاف الراى غير المتحفظ يجب أن يتم شرح الاسباب المرتبطة بذلك الرأى فى فقرة توضيحية أو أكثر قبل فقرة الرأى .

حيث تبدأ فقرة الرأى الذى يتم التعبير عنه كما تم الاشارة اليه سابقاً .

بالاضافة الى احتمال تضمين التقرير لاحد من انواع الاراء السابقة ، فان تقرير المراجع يجب ان يحتوى على احد او اكثر من الفقرات التوضيحية قبل فقرة الراى و التى تعطى أسباب مادية و هامه عن الراى الذى تم ابداؤه و التعبير عنه علاوة على ذلك ففى فقرة الراى يجب ان يتم عمل اشارة الى الفقرة الايضاحية .

الحكم الشخصي و الاهمية و المخاطر النسبية

Judgment , Materiality and Relative Risks

تم اتخاذ الحكم الشخصى للمراجع و الذى يتعلق بعدالة القوائم المالية كوحدة واحدة دخل اطار عام من معايير المراجعة المتعارف عليها و مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . و عند اتخاذ قرار بشأن ابداء راى ملائم ، يجب على المراجع ان يقوم بالاجابة على الاسئلة التالية :-

- هل تم الحصول على دليل اثبات كافى لعملية المراجعة بالشكل الذى يوفر اساس معقول لابداء راى عن القرائم المالية ؟
- هل القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالى و نتائج الاعمال و التدفقات النقدية بالاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ؟

و لا شك فان الاهمية النسبية تعتبر ضرورية فى الاجابة على هذين السؤالين ، وتبدو أهمية ذلك فى انه ليس من المتوقع ان يعرض المحاسب قوائم مالية دقيقة ، حيث ان هناك من الاحكام الشخصية و التقديرات التى يمكن ان تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية و من ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الاحكام و التقديرات الشخصية ، علاوة على ذلك فان المنافع من تحقيق دقة عالية غالباً ما تكون قلية و من هنا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الاهمية النسبية و الذى يشير الى ان المحاسب عند اتخاذه قرار يتعلق بعملية المراجعة - يجب ان يعطى عناية اكثر فقط لتلك الامور التى تؤثر بشكل جوهرى على بيانات القوائم المالية ، و ازاء ذلك فان المراجع عليه ان يتحقق من اذا كانت النتائج المعد عنها التقرير تدخل حدود المدى المقبول ، و من هنا ينبغى القول بان المحاسبة قد فشلت حتى الان فى تحديد معيار دقيق للاهمية النسبية فى حالة اتخاذ قرار معين .و ترتيباً على ذلك فان القاعدة هى ان العنصر يكون هاماًمن وجهة نظر المحاسب اذا تسبب الخطأ فيه او تجاهله تغيير قرارات الشخص الراشد الذى يعتمد

على المعلومات الواردة فى القوائم لمالية ، كما يمكن ان يحكم المراجع أحياناً على أهمية العنصر النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الى أجمالى الأصول او صافى الدخل مثلاً ، لكنه يجب عند استخدام مثل هذه الارشادوت ضرورة تقييم مثل هذه العلاقات النسبية فى ضوء مدى تأثير هذا العنصر على العناصر الاخرى المرتبطة به ، على سبيل المثال فان الخطأ فى عنصر من عناصر المخزون الذى يعد غير هاماً فى علاقته باجمالى المخزون قد يكون هاماً فيما لو ان صافى الدخل تحدد بشكل خاطئ بسبب هذا الخطأ فى المخزون .

كما يجب ايضاً ان تكون المخاطرة النسبية المرتبطة بخطأ ما موضع الاهتمام عند الحكم على ما اذا كان الخطأ هاماً ام لا عند ابداء راى المراجع ، و يشار الى هذه المخاطرة النسبية بامكانية تعرض العنصر موضوع الدراسة للاختلاس والضياع ، فالخطأ البسيط فى النقدية قد يمثل خطأ جوهرياً لكون النقدية معرضة للضياع والاختلاس - على الرغم من انه يمثل نسبة بسيطة من اجمالى النقدية المتاحة او من اجمالى أصول المنشأة ، فى حين ان خطأ بسيطاً فى الاثاث و المعدات قد لا يكون جوهرياً ، و لكن هذه الاثاث و المعدات غير معرضة للاختلاس و الضياع بنفس درجة تعرض النقدية .

لا شك ان الاهمية النسبية تعتبر جوهرية فى الاجابة على السؤالين سالفاً الذكر، حيث عندما تكون اثار امر معين الذى يتم بناء عليه الحصول على دليل اثبات غير كاف تعتبر غير جوهرية او عندما يكون عدم الاتساق مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذات اثر غير جوهرى على القوائم المالية ، فان يمكن أعطاء أجابات ايجابية قاطعة لكل سؤال يؤدى الى اصدار تقرير خالى من التحفظات من جهة الاجابة السالبة على السؤال الاول تشير الى ان هناك قيد فى النطاق Scopelimitatio فى اجراء عملية المراجعة ، من جهة اخرى فان الاجابة السالبة على السؤال التالى يشير الى ان هناك عدم اتساق جوهرى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

تتمثل بدائل اعداد التقرير المرتبطة بهذين النوعين من الخروج على النحو التالى:-

- قيد النطاق : راى متحفظ او الامتناع عن الراى .

- عدم الاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها : راى متحفظ او راى معاكس او سلبى .

يعتبر الاختيار فيما بين قرارين ابداء الراى لعملية المراجعة لكل نوع من انواع الخروج أمراً يخضع للحكم الشخصى ، حيث عندما يكون الاثر على القوائم المالية لقيد النطاق او عدم الاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليه يعتبر جوهرياً تماماً ، فان المراجع من الارجح ان يقوم بالامتناع عن ابداء رايه او اصدار راى سالب ، و عندما لا يكون الاثر جوهرياً تماماً ، فانه من الملائم ان يقوم باصدار راى متحفظ .

و لا شك فان مفهوم الاهمية النسبية يرتبط بعدد بنود القوائم المالية التى تتأثر بظروف معينة ، و عندما تتأثر بنود قليلة ، فان المراجع عادة ما يقوم بابداء راى متحفظ بسبب ان الاثار يمكن ان يتم تفسيرها بشكل كاف فى فقرة ايضاحية كما ان القوائم المالية ما تزال مقيدة ، فقد يكون من غير الممكن عملياً ان يتم محاولة شرح الاثار فى فقرات ايضاحية، و سوف يتم اصدار راى سلبى او يتم الامتناع عن ابداء الراى .

٢/٣/١ تقارير المراجعة غير المعيارية - والتي تختلف صياغتها عن التقرير المعيارى

هناك مجموعة من الظروف و الاحوال التى قد تؤدى الى اصدار راى متحفظ او راى سالب (معاكس) و تؤدى الى الامتناع عن اصدار الراى و تتمثل فى الاتى :-

- قيد النطاق
- عدم التوافق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.
- عدم الثبات غير المبرر عند تطبيق المبادئ المحاسبية .

- الافصاح غير الكاف - عدم التأكد .

- الشك المادى المرتبط بمقدره الشركة على الاستمرار .

- الظروف الخاصة باصدار راى يعتمد فى جزء منه على تقرير مراجع آخر .

و لا شك ان تلك الظروف تؤدى الى الخروج عن التقرير المعيارى للمراجع ، ومن هنا يتعين على المراجع دراسة تلك المواقف بهدف التعرف على آثارها على تقرير المراجعة ، و فيما يلى دراسة و مناقشة صياغة تقرير المراجعة الملائمة لكل ظرف من تلك الظروف .

١/٢/٣/١ تقرير المراجعة مقيد النطاق

يكون نطاق مهمه المراجعة مقيداً عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة أثبات كافية لتأييد واحد او اكثر من العناصر التى يتم الافصاح عنها بالقوائم المالية ، وقد تنشأ تلك القيود نتيجة ظروف معينة او قد تكون مفروضة من العميل محل المراجعة .

و من أمثلة القيود التى يفرضها العميل ما يلى :-

أ - عدم اعطاء المراجع فرصة مراقبة عملية الجرد الفعلى او ارسال مصادقات لبعض أصحاب حسابات المدينين .

حيث يكون هدف العميل من حد نطاق المراجعة تخفيض قيمة اتعاب المراجع، اوحرصه على عدم مطابقة بعض حسابات المدينين الكبيرة .

ب - عدم تزويد المراجع بصور محاضر جلسات مجلس ادارة الشركة او خطاب أقرار الادارة .

بوجه عام تنص المعايير المهنية على ان يمتنع المراجع عن ابداء الراى او ان يكون رايه متحفظاً بقيود نطاق المراجعة ، اذا رفض العميل تزويده بادلة الثبات الهامة (مثل خطاب اقرار الادارة representation letter) حيث ينصب اهتمام المراجع فى هذا الصدد بما اذا كانت القوائم المالية تتضمن مخالفات يحاول العميل أخفاء أمرها .

و من أمثلة قيود النطاق التى ترجع للظروف و تخرج عن نطاق تحكم العميل و التى تحول دون حصول المراجع على أدلة الاثبات الكافية و الصالحة ما يلى:-

- عدم المقدرة على الحصول على مصادقات حسابات المدينين ، او اداء الاجراءات البديلة ، نتيجة عدم تعاون أصحاب تلك الحسابات فى الرد على المصادقات.

عدم امكانية مراقبة الجرد الفعلى او اداء الاجراءات البديلة ، لعدم اتباع العميل نظام المخزون المستمر - و يحدث هذا الموقف فقط عند التعاقد على مهمة المراجعة بعد انتهاء السنة المالية . .

- رفض المستشار القانونى لعميل المراجعة تزويد المراجع بخطاب برايه بشأن الدعاوى القانونية المرفوعة امام القضاء .

الراى غير المتحفظ المرتبط بمهام مقيدة لاعداد التقرير :

Limited reporting engagements

قد يطلب من المراجع اداء عملية مراجعة لاحد القوائم المالية الاساسية للشركة على سبيل المثال - الميزانية العمومية و ليست على أمور أخرى ، تلك الارتباطات و المهام لا تتضمن قيد فى نطاق عملية المراجعة طالما ان المراجع يستطيع ان يطبق كافة الاجراءات التى تعتبر ضرورية ، فذلك النوع من الارتباط يتضمن هدف محدد من وراء اعداد التقرير .

وفى ظل هذا الموقف يقوم المراجع باصدار تقرير مراجعة يتكون من ثلاثة فقرات و هذا التقرير يتضمن راى خالى من التحفظات ، الا ان صياغة التقرير المعيارى ، يتم تعديلها فى الفقرات الثلاثة بحيث يتم الاشارة الى الميزانية العمومية فقط ، و على سبيل المثال تصبح الجملة الاولى فى الفقرة الافتتاحية للتقرير على النحو التالى :-

قمنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة لشركة .... بتاريخ ٣١ ديسمبر عام .....

الأنواع الأخرى من الاراء المرتبطة بتقرير مراجعة مقيد النطاق .

كما تم الاشارة بعاليه ، فان قيد النطاق سوف يتطلب ان يقوم المراجع بابداء الراى الملائم على طبيعة و حجم الاثار الممكنة للامور موضع الحالة و جوهريته للقوائم المالية ، فاذا كانت الاثار المثلة ترتبط بكثير من بنود القوائم المالية ، من ثم فان جوهريته قد تكون اكبر من نظيرها اذا ما كانت ترتبط بعدد قليل ، و محدود من البنود . و تعتمد الاثار على تقرير المراجع على نوع الراى الذى يتم ابداؤه و التعبير عنه .

الراى المتحفظ

عندما يقوم المراجع بابداء راى متحفظ ، يتعين استخدام صيغة التحفظ Qualifiying longuage فى ثلاثة فقرات من تقرير المراجعة على النحو التالى :-

١ - فقرة النطاق :- حيث يتم الإشارة الى قيد النطاق ، حيث يجب ان يسبق الجملة الثانية التى تشير الى اتباع معايير المراجعة المتعارف عليها من فقرة نطاق المراجعة عبارة « باستثناء ما ذكر ادناه

. Except as Noted Below

٢ - فقرة توضيحية :- حيث يتم اعطاء أسباب جوهرية عن القيد ، بحيث يتم توضيح الحقائق التى تحيط باسباب التحفظ فى التقرير و كذلك أثر القيود فى نطاق المراجعة على القوائم المالية .

٣ - فقرة الرأى :- حيث يتم ابداء راى متحفظ مع الاشارة الى الفقرة الايضاحية، على أن يتم تعديل الجملة الاولى من فقرة ابداء الراى بعبارة التحفظ التى تبدأ بكلمة باستثناء Except for .

و يوضح الشكل الايضاحى التالى رقم (٨) الاثار المرتبطة بتقرير مراجعة ذو راى متحفظ بسبب قيد النطاق :-

شكل ايضاحي رقم (٨)

تقرير المراجعة ذو الراي المتحفظ بسبب قيد النطاق

تقرير المراجع المعيارى

(نفس الفقرة الاولى فى التقرير النموذجى)

فقرة نطاق المراجعة

باستثناء ما ذكر ادناه فى الفقرة التالية ، قمنا باجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، و تستلزم هذه المعايير أن نقوم بتخطيط و اجراء عمليات المراجعة للحصول على ضمان معقول بخصوص ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية ام لا ، تتضمن عملية المراجعة فحص دليل الاثبات المؤيد للقيم والافصاحات فى القوائم المالية على اساس أختيارى ، أيضاً تتضمن عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التى قامت الادارة بعملها ، فضلاً عن تقييم العرض الشامل للقوائم المالية ، و نعتقد بان مراجعتنا توفر اساس معقول لابداء رأينا .

فقرة الايضاح

لم نتمكن من مراقبة عملية الجرد الفعلى لمخزون العام المالى المنتهى فى ٣١ ديسمبر عام .... و الذى تبلغ قيمته .... ، و العام المالى المنتهى فى ٣١ ديسمبر عام .... و الذى تبلغ قيمته .... ، نظراً لانه تم التعاقد على مهمة المراجعة فى تاريخ لاحق لهذه التواريخ ، و لم نستطيع التحقق من كميات مخزون هذه الفترات باستخدام اجراءات المراجعة الاخرى نظراً لطبيعة السجلات التى تستخدمها الشركة .

فقرة ابدء الراى

و فى راينا باستثناء اثار تلك التسويات التى ربما كانت ضرورية اذا ما كنا قادرين على مراقبة الجرد الفعلى للمخزون ... تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالى لشركة .... فى ٣١ ديسمبر عام .... و عام .... و كذلك نتائج الاعمال والتدفقات النقدية فى هذه التواريخ - طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

يلاحظ استخدام كلمة باستثناء فى كل من فقرتى نطاق المراجعة و ابداء الراى ، كما يجب ابراز اسباب قيود نطاق المراجعة فى فقرة الايضاح بالاضافة الى اثار التحفظ فى التقرير ، و اخيراً يجب عند ابداء مثل هذا الراى الاشارة فى فقرة ابداء الراى الى الاثار الممكنة للتسويات المحتملة على القوائم المالية و ليس الى التحفظ ذاته .

الامتناع عن ابداء الراى

يحق للمراجع الامتناع عن ابداء رايه اذا كانت قيمة المخزون فى ٣١ ديسمبر عام .... ، عام ...... جوهرية وذات اثر هام و شامل على القوائم المالية و كوحدة واحدة لهذين العامين ، بالإضافة لذلك قد يكون هناك اكثر من تحفظ واحد فى نطاق المراجعة - كما هو الحال عند عدم امكان الحصول على ادلة اثبات حسابات اخرى ، حيث بالرغم من عدم أهمية و شمول أثر القيود على حساب واحد ، الا انه قد تكون اثار كل القيود مجتمعة فى عدد من الحسابات جوهرية وذات اهمية و شمول كبير على القوائم المالية .

و يلاحظ انه عندما يمتنع المراجع عن ابداء رايه فيجب عليه ما يلى :-

١ - تعديل فقرة الافتتاحية   ٢ - حذف فقرة النطاق

٣ - تضمين التقرير فقرة ايضاحية بعد الفقرة الافتتاحية .

٤ - ان تتضمن الفقرة الختامية الامتناع عن ابداء الراى و فيما يلى مثالاً على تقرير المراجعة الذى يتضمن الامتناع عن ابداء الراى بسبب قيد النطاق كما يوضحه الشكل رقم (٩) .

شكل ايضاحي رقم (٩)

لتقرير المراجع يتضمن الامتناع عن ابداء الراى

بسبب قيد النطاق

تم تكليفنا بمراجعة الميزانيات العمومية المرفقة لشركة ...... المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ...... و عام .... و القوائم المرتبطة بها - قائمة الدخل ، قائمة الارباح المحتجزة و التدفقات النقدية عن السنوات المنتهية فى هذا التاريخ . تعتبر هذه القوائم المالية مسئولية أدارة الشركة .

(يجب ان يتم حذف الفقرة الثانية من التقرير النمطى او النموذجى) .

لم تقم الشركة بجرد مخزونها فى عام ...... و عام .... و المذكور فى القوائم المالية المرفقة بمقدار ...... جنيه فى عام ٣١ ديسمبر عام ... ، و مقدار ..... جنيه فى ٣١ ديسمبر عام ...... ، علاوة على ذلك فان دليل الاثبات المؤيد لتكلفة الالات و الممتلكات التى تم اقتنائها قبل ٣١ ديسمبر عام .... لم يعد ممكن الحصول عليه ، هذا و لم تتح سجلات الشركة اجراءات مراجعة آخرى على المخزون او المعدات و الممتلكات .

نظراً لعدم مقدرتنا على الاقتناع بكل من كمية المخزون و تكلفة المعدات و الممتلكات من خلال استخدام أجراءات المراجعة المتعارف عليها اوبدائلها الملائمة ، فان نطاق المراجعة لم يكن كافياً لابداء الراى ، و بناء عليه لم نقم بابداء الراى عن القوائم المالية المشار اليها بعاليه .

و يلاحظ ما يلى : -

١ - ان الجملة الاولى من التقرير قد نصت على ما يلى :-

" تم تكليفنا باجراء عملية المراجعة We Were engaged to audit بدلاً من عبارة قمنا بمراجعة We have audited .

٢ - انه قد تم حذف الجملة الاخيرة من الفقرة الافتتاحية المعيارية .

٣ - لم تبدأ الفقرة الختامية بعبارة فى رأينا In our opinion بسبب عدم قيام المراجع بابداء رايه . فطالما أمتنع المراجع عن ابداء رايه ، فانه يجب ان يفصح عن التحفظات الاخرى التى لديه بخصوص العرض العادل طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

١/٣/٢/٢ تقرير مراجعة القوائم المالية المخالفة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

عندما تنحرف جوهرياً القوائم المالية للادارة عن مبادئ المحاسبة المنشورة طبقاً لايضاحات مجلس معايير المحاسبة المالية او مجلس معايير المحاسبة الحكومية ، فان القاعدة رقم (٢٠٢) من قواعد أداب وسلوك المهنة الصادر عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين تحظر اصدار راى غير متحفظ الا اذا أمكن للمراجع شرح ان هناك ظروف غير عادية منعت من التمسك بالنشرات الرسمية . و هذا يمكن ان يحدث على سبيل المثال اذا طبقت نشرة رسمية ظلت سائده لمدة طويلة على صناعة جديدة ، ففى مثل تلك الظروف عندما يعتقد المراجع ان القوائم المالية سوف تكون مضللة الا اذا قام باصدار راى غير متحفظ و شرح هذا الخروج داخل التقرير واثاره التقريبية على القوائم المالية و لماذا سيترتب على الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، الى تضليل المستخدم .

فى الواقع العملى ، ينشأ الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نتيجة ما يلى :-

- الافصاح غير الكافى فى القوائم المالية .
- تطبيق الادارة للمبادئ المحاسبية بشكل غير مناسب .

و عندما تكشف عملية المراجعة عن خروج جوهرى عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فان المراجع يجب ان يصدر راى متحفظ او سالب اعتماداً على الاهمية النسبية ، و التى تتقرر بناء على عدة أعتبارات هى :-

- القيمة النقدية لحجم التحريف .
- اثر التحريف على قيم و عرض بنود القوائم المالية الاخرى .
- آثار التحريف على القوائم المالية كوحدة واحدة .

فيما يلى مناقشة لكافة الاراء المرتبطة بهذا النوع من التقارير .

صيغة أيضاحية مع الراي غير المتحفظ :-

Explanatory Language with unqualified Opinion

عندما يتفق المراجع أنه بسبب ظروف غير عادية - ان عدم التطابق مع المبادئ المحاسبية المنشورة أمر ضرورياً للحفاظ على القوائم المالية من كونها مضللة ، فانه يتعين على المراجع أصدار تقرير معيارى أو نموذجى او صيغة ايضاحية .

و يتضمن هذا التقرير على وجه التحديد ما يلى :-

- فقرة افتتاحية معيارية - و اخرى معيارية لفقرة النطاق .
- فقرة أيضاحية تسبق فقرة الراى - تشرح الظروف و تحدد الاسباب والتبريرات الخاصة باستخدام مبدأ بديل .
- راى غير متحفظ فى فقرة معيارية لابداء الراى .

هذا النوع من التقرير نادر اما يوجد فى الحياة العملية ، حيث ان القاعدة رقم (٢٠٣) تتطلب وجود ظروف غير عادية تبرر عدم التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

الأنواع الاخرى من الاراء

معظم حالات عدم التطابق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ذات الاثر الجوهرى على القوائم المالية تؤدى الى ابداء اما راى متحفظ او راى معاكس ، و قد نصت معايير المراجعة رقم (٥) على انه عند اتخاذ قرار بخصوص ابداء الراى٥٤ المناسب فان المراجع يتعين عليه دراسة هذه العوامل و هى القيمة النقدية لتلك لاثار ، جوهرية البند بالنسبة للعميل ، أنتشار التحريف - عدد بنود القوائم المتأثرة و أثار التحريف على القوائم كوحدة واحدة .

هذا و يتم أصدر راى معاكس (أو سالب) عادة عندما يكون عدم التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها له أثر جوهرى على القوائم المالية .

الراى المتحفظ

تعتبر صيغة التحفظ فى هذه التقارير أكثر حدة من صيغ التحفظ الاخرى ، لانها تتناول مخالفات متعمدة من جانب العميل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و لا تسمح هيئة تنظيم تداول الاوراق المالية بتقديم المنشآت التقارير السنوية (K - 10) او بتسجيل قوائمها المالية و التى يشير فيها المراجع لمخالفة المنشآت للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها - لذا فمن النادر اصدار تقارير مراجعة من هذا النوع .

يوضح الشكل التالى رقم (١٠) مثالا لتقرير متحفظ لعدم التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (عدم رسملة التزامات عقود الايجار طويلة الأجل).

شكل ايضاحي رقم (١٠)

تقرير المراجع ذو راى متحفظ

بسبب عدم التطابق مع مبادئ المحاسبة

الفقرة الاولى و الثانية

(لا تختلف صيغة كل من الفقرة الافتتاحية او فقرة نطاق المراجعة عن صيغة

نفس الفقرتين فى التقرير المعيارى غير المتحفظ)

الفقرة الايضاحية

لا تتضمن قائمة المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر عام .... قيم الاصول و الالتزامات الناتجة عن عقود ايجار طويلة الاجل ، و التى فى راينا يجب رسملتها تمشياً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. و سوف تزيد قيمة الاصول بمبلغ ...... اذا ما تمت رسملة قيمة هذه العقود ، كما ستزيد قيمة الالتزامات طويلة الاجل بمقدار ..... و الارباح المحتجزة بمقدار ..... كما فى ٣١ ديسمبر عام .... ، أما بالنسبة لصافى الدخل و ربحية السهم العادى فستزيد (او تنخفض) بمبلغ ... ، و بمبلغ ..... على التوالى عن العام المنتهى .

فقرة ابداء الراى

فى راينا باستثناء اثار عدم رسملة قيمة عقود الايجار طويلة الاجل التى سبق توضيحها فى الفقرة السابقة ، تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر ، عام .... ، و عام .... و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية خلال هذه الاعوام ، طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عيها .

يمكن ملاحظة ما يلى عن تقرير المراجعة المتحفظ السابق ايضاحه :-

- عدم اختلاف صيغة فقرة نطاق المراجعة عن صيغة نفس الفقرة فى التقرير غير المتحفظ ، نظراً لانه تم الوفاء بمعايير نطاق المراجعة .
- تفصح الفقرة الايضاحية (التى تسبق فقرة الراى) عن كافة الاسباب الجوهرية التى ادت الى اصدار هذا الراى .
- كما تفصح نفس الفقرة الايضاحية أيضاً عن الاثار الرئيسية لموضوع التحفظ على المركز المالى و نتائج الاعمال و التدفقات النقدية - اذا كان ذلك ممكناً عملياً ، اما اذا لم يكن هذا عملياً فان التقرير يجب انه ينص على ذلك .

- تبدأ صيغة التحفظ فى فقرة ابداء الراى بكلمة استثناء - و يتم الاشارة أيضاً الى الفقرة الايضاحية .

الراي المعاكس (او السلبى)

قد يكون من غير الملائم أصدار راى متحفظ عن مخالفات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذات الاثر الجوهرى ، بل يجب ان يكون الراى سلبياً ، و كامثلة على الظروف المرتبطة بهذا الراى - حالة وجود عدد كبير من المخالفات - التى لم يتم تصحيحها - يكون اثره جوهرى على القوائم كوحدة واحدة ، فاذا ما كانت اثار عدم تسجيل التزامات عقود الايجار طويلة الاجل جوهرية و شاملة على القوائم المالية كوحدة واحدة يكون تقرير المراجع طبقاً لما يوضحه الشكل رقم (١١) .

شكل ايضاحي رقم (١٠)

تقرير مراجعة سلبى

بسبب عدم المطابقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

الفقرة الافتتاحية و فقرة النطاق

لا تختلف الصيغة عن صيغ نفس الفقرتين فى التقرير غير المتحفظ .

الفقرة الايضاحية

لاتختلف صيغتها عن صيغة نفس الفقرة فى التقرير المتحفظ السابق (رقم١٠).

فقرة ابداء الراى

فى راينا - نظراً لاثار الحقائق الموضحة فى الفقرة السابقة - لا تعرض القوائم المالية بعدالة - طبقاً للمبادئ المتعارف عليها - المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر عام ...... ، و عام ...... ، او نتائج اعمالها و تدفقاتها النقدية عن هذين العامين .

و يلاحظ فى هذا التقرير السلبى ما يلى :-

- عدم أختلاف صيغة فقرة النطاق عن صيغة نفس الفقرة فى التقرير غير المتحفظ (و كذلك الفقرة الايضاحية عن الاسباب الجوهرية لاتخاذ الراى السلبى او المعاكس ، و ما يترتب على ذلك من اثار فى محتويات القوائم المالية .

- يكون الراى سلبياً - و من ثم يجب ان تنص فقرة الراى على انه نظراً للاثر الجوهرى للمخالفات فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فان القوائم المالية لا تعرض بصدق و عدالة .

فاذا كان هناك - بالاضافة الى الظروف التى تسبب اتخاذ راى معاكس مباشرة - قيود نطاق او عدم توافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها - فان هذا الامور يجب ايضاً ان يتم شرحها فى فقرة ايضاحية منفصلة .

٣/٢/٣/١ تقرير المراجعة المرتبطة بعدم الثبات في المبادئ المحاسبية

Incosistency In Accounting principles

يتطلب المعيار الثانى لتقارير المراجعة بان يذكر بالتقرير ما اذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مطبقة بثبات من عام الى اخر ، و الهدف من نص ذلك فى التقرير فى تأكيد عدم تأثر المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوت تأثر جوهرياً نتيجة للتغيرات المحاسبية .

و تعرف تلك التغيرات المحاسبية بما يلى :-

- التغيرات فى المبادئ المحاسبية المتبعة او فى طريقة تطبيقها .

- التغيرات فى الوحدة المحاسبية التى يعد عنها تقرير المراجعة .

- التعديلات المحاسبية لتصحيح أخطاء محاسبية عن الاعوام السابقة .

و يستطيع العميل محل المراجعة تغيير المبادئ المحاسبية المطبقة اذا أمكن له أثبات أفضلية المبادئ الجديدة ، كما أنه قد يتحتم على العميل تغيير المبادئ المتبعة بناء على قرارات السلطات الرسمية التى تصدر تلك المبادئ و التى لها من الصلاحيات التى بها ترغم الشركات على تغيير تطبيق المبادئ حتى تكون القوائم المالية مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

و يعتمد أثر التغير فى استخدام المبادئ المحاسبية على تقرير المراجع على ما اذا كان التغير قد تم تبريره بانه يتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ام لا ، وعادة ما يكون التغير فى أحد المبادئ متوافقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عندما يكون :-

- هذا المبدأ الجديد أحد مبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها .
- من الممكن تبرير هذا التغير و الافصاح عنه فى القوائم المقبولة و المتعارف عليها .

من الممكن ان تقوم الادارة بتبرير أستخدام المبدأ الجديد باعتباره أكثر ملائمة للظروف .

الصيغة الايضاحية ذات الراي غير المتحفظ

Explanatory Language with unqualified Opinion

عندما يتم أجراء التغيير بالتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يجب على المراجع ابداء راى غير متحفظ عن القوائم المالية ، كما ينبغى ان يشرح التغير فى فقرة أضافية تلى فقرة الراى . يمكن أيضاح الاثار على التقرير النمطى و ابراز أحد الامثلة على صياغة الفقرة الايضاحية على النحو التالى :-

شكل ايضاحي رقم (١٢)

تقرير المراجع ذو الفقرة الايضاحية

بسبب عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

تقرير المراجع الحيادى

(يتم ذكر نفس الفقرات الثلاث فى التقرير النمطى او المعيارى)

كما تم مناقشته فى الملاحظة رقم .... المتممة للقوائم المالية ، قامت الشركة بتغيير طريقة حساب قسط الاهلاك فى عام .....

يلاحظ ان الفقرة الايضاحية تحدد نقص عدم الثبات ، و تشير الى الملاحظة المرفقة فى القوائم المالية التى تصف التغير فى هذا المبدأ ، و تفاعل المراجع مع التغيير يكون ضمنياً فى اصدار راى غير متحفظ ، هذا و تستوفى الفقرة الايضاحية فى تقرير المراجع المعيار الثانى من معايير اعداد التقارير و التى تشير بان الثبات يعتبر أمراً مطلوباً عندما لا يتم تطبيق المبادئ المحاسبية فى السنة المالية بالارتباط بالسنة السابقة .

الانوع الاخرى من الاراء

عندما لا يكون التغير فى المبادئ المحاسبية منطبقاً مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فان المراجع يجب ان يبدى اما راى متحفظاً او راى معاكساً(سالباً) أعتمادا على الاهمية النسبية للتغيير ، بالاضافة لذلك فان المراجع يجب ان يضيف فقرة أيضاحية مثل فقرة الراى بهدف وصف عدم التوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . يمكن أبراز الاثار على التقرير النموذجى ووصف أحد الامثلة على صياغة الفقرة بتبرير اسباب التغير فى المبدأ المحاسبى فى الشكل التالى :-

شكل ايضاحى رقم (١٣)

تقرير المراجع ذو الراى المتحفظ بسبب عدم الثبات في المبادئ المحاسبية بشكل لا يتوافق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها

تقرير المراجع الحيادى

(يتم ذكر نفس الفقرة الاولى و الثانية من تقرير المراجعة النموذجى)

كما تم الافصاح عنه فى الملاحظة رقم .... المتممه للقوائم المالية ، فقد ثبتت الشركة فى عام ..... طريقة الوارد اولا يصرف أولاً للمحاسبة عن المخزون ، بينما كانت تستخدم فيما سبق طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً ، و على الرغم من ان طريقة الوارد اولاً يصرف أولاً تعتبر طريقة تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، الا انه فى راينا ان الشركة لم تقدم تبريراً معقولاً طبقاً لما تتطلبه معايير لمحاسبة المتعارف عليها و المقبولة بوجه عام .

فى راينا - انه فيما عدا أثار التغيير فى المبادئ المحاسبية التى تم مناقشتها فى الفقرة السابقة ، فان القوائم المالية المشار اليها فى الفقرة الاولى تعرض بعدالة المركز المالى لشركة ..... فى ٣١ ديسمبر لعام .... ، و عام .... و نتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن السنوات المنتهية فى هذا التاريخ طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه .

و يجب الاشارة الى ابراز الخصائص المتعلقة بتقرير لمراجعة المتحفظ بسبب عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية و هى :-

- يعتبر ذلك النوع من التقارير أقل التقارير الاخرى جدية ، لعدم وجود حالات قصوى للافصاح عن التغيرات فى المبادئ لمحاسبية ، و على الرغم من ان التغيرات

المحاسبية التى تمثل مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية تتطلب ابداء راى سلبى ، الا ان هذا الراى ينصرف الى عدم تطبيق مبدأ معترف به وليس لتغيير تطبيق المبادئ و بالرغم من عدم الاشارة الى ما يفيد ابداء راى سلبى لعدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحسبية ، الا انه لا يوجد ما يحول دون ابداء المراجع رايا ً متحفظا ً لعدم الثبات وراياً سالبا ً لاسباب آخرى .

كما ان افصاح المراجع فى تقريره عن التغيرات المحاسبية ما هو الا تكرار للافصاح الذى يلتزم بعمله العميل فى القوائم المالية بناء على نصوص المبادئ المحاسبية .

٢ - يعتبر تقرير المراجع غير المتحفظ كافيا ً - نظرا ً - لان الثبات فى تطبيق الطرق المحاسبية يمثل أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و لهذا السبب فقد أقترح عدم ضرورة النص على عبارة التحفظ بشأن عدم الثبات فى تطبيق لمبادئ المحاسبية [١] .

٣ - يمثل تقرير المراجعة المتحفظ بسبب عدم الثبات التقرير الوحيد الذى لايتضمن الفقره الايضاحية باستثناء الحالات التالية :-

- التغيرات فى المبادئ المحاسبية غير المتعارف عليها .
- التغيرت فى المبادى المحاسبية التى لا يوافق عليها المراجع .

---

(١) فى عام ١٩٧٨ أقترحت لجنة مسئوليات المراجعين الامريكيه عدم ضرورة عبارة التحفظ بشأن عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية ، و قد أكد المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين على هذا الاقتراح فى عام ١٩٨١ ، و من ثم بقت صيغة التحفظ فى تقرير المراجعة بالرغم من عدم ضرورته ، و اصبحت الان غير موجودة فى التقرير باعتبار انه ذلك مبدأ محاسبى متعارف عليه.

- من غير الممكن عملياً تحديد ما اذا كانت المبادئ مطبقة على اساس ثابت ، وذلك فى حالة ابداء المراجع لرايه لاول مرة عن عميل مراجعة تكون سجلاته المحاسبية غير سليمة .

٤/٢/٣/١ تقرير المراجعة عن الاحداث الجوهرية المحاطة بعدم التأكد

تتضمن كافة القوائم المالية عديد من البنود التى يحوط تقديرها عنصر عدم التأكد ، ولا ينطبق أصطلاح عدم التأكد الا على البنود التى يحيطها الشك و التى لا يمكن تقدير قيمتها فى تاريخ تقرير المراجعة بدرجة معقولة من التأكد ، و ذلك نظراً لاعتماد قيمة تلك العناصر على أحتمال حدوث او عدم حدوث أحداث معينة فى المستقبل، و من أمثلة تلك الاحداث غير المؤكدة العرضية و المشروطة Contengencies و التى تم الاشارة اليها فى نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (٥) باسم المحاسبة عن الالتزامات الطارئة أو العرضية .

هذا و تختلف الاحداث غير المؤكدة او العرضية Uncertainties عن التقديرات المحاسبية Accounting estimates مثل الديون المشكوك فى تحصيلها - حيث ان الاخيرة يمكن تقديرها عن طريق الادارة بشكل معقول ، بينما تتعلق الاحداث غير المؤكدة و التى يتحدد تقديرها كنتيجة غير معلومة على أحداث أخرى مستقبلة طبقاً لما يلى :-

- الدعاوى القضائية التى لم يتم البت فى أمرها ، و ليس فى استطاعة العميل أو مستشارة القانونية ان يقدر نتائج هذه الدعاوى .
- المنازعات الضريبية بين العميل و مصلحة الضرائب التى يترتب عليها التزامات أضافية على العميل او استرداد ضرائب سبق وان سددها بالزيادة.
- أحتمال أسترداد نفقات مؤجلة - مثال مصروف المكافأة التشجيعية المؤجلة .

و قد حددت نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية المعالجة المحاسبية السليمة لخسائر الاحداث العرضية(Loss contengencies (uncertainties في القوائم المالية :-

- يتم عمل أستحقاق لها accrual عندما تكون الخسارة محتملة الحدوث او يمكن تقديرها بشكل معقول .
- يتم الافصاح عنها عندما تكون الخسارة محتملة الحدوث الا ان المقدار غير قابل التقدير بشكل معقول او (ب) ان تكون الخسارة فقط ممكنة الحدوث بشكل معقول .
- لا يتم عمل أستحقاق لها و الا يتم الافصاح عنها عندما يكون احتمال حدوث الخسارة بعيد .

في تحديد ما اذا كان معالجة الادارة للاحداث غير المؤكدة يتوافق مع بيان لجنة معايير المحاسبة المالية رقم (٥) ، يتعين على المراجع تحديد ما اذا كانت الاحداث غير المؤكدة تستلزم أستخدام صيغة أيضاحية مع راى غير متحفظ او نوع آخر من الراى بسبب اما (أ) عدم التوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو (٢) قيد النطاق .

في تحديد ما اذا كانت القوائم المالية تم عرضها بعدالة ام لا ، يجب على المراجع تقييم الاهمية النسبية للخسائر المحتملة بشكل معقول ، سواء على المستوى الفردى او الاجمالى من اجل مواجهة تلك الاحداث غير المؤكدة ، دراسة المراجع للاهمية النسبية يعتبر موضوع يخضع للتقدير المهنى الشخصى للمراجع ، و الذى يتم اتخاذه في ضوء الظروف المحيطة ، في بعض الحالات فان الاحداث غير المؤكدة ترتبط بشكل رئيسى بالمركز المالى ، بينما البعض الاخر يتعلق بنتائج الاعمال بشكل وثيق .

الصيغة الايضاحية مع الراى غير المتحفظ

Explanatory language with unqulified opinion

قد يكون من الضرورى أضافة فقرة أيضاحية الى التقرير النمطى او النموذجى عندما تكون معالجة الادارة لعدم التأكد متمشية و متوافقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و قد قدمت نشرة معايير المراجعة رقم (٢٤) ، (٢٦) الارشاد المرتبط بالحاجة الى الفقرة الايضاحية و احتمال وجود خسارة مادية ناجمة من مراجعة الحدث غير المؤكد :-

١ - الفرصة المحتملة لوجود خسارة مادية

عندما تقوم الادارة بالأفصاح بشكل سليم عن تلك الخسارة المحتملة و الذى تم تكوين مخصص لها بسبب عدم أمكانية الحصول على تقدير معقول لها ، فانه يجب ان تضاف فقرة أيضاحية الى تقرير المراجع ، حيث ان ذلك يكون بمثابة تحذير وتنبيه لمستخدمى التقرير بشأن أحتمال المطالبة المستحقة بتقدير معقول للقيمة الكلية للخسارة عن طريق الادارة - من ثم فليس ضرورياً ان تكون هناك فقرة أيضاحية).

٢ - الاحتمال المعقول للخسارة المادية

Reasonable possibility of amaterial loss

عندما يكون أحتمال الخسارة المادية الناتجة من الحدث غير المؤكد ثم الافصاح عنه بشكل معقول اكثر من الاحتمال البعيد و أقل من الممكن فان المراجع قد يضيف او لا يضيف فقرة ايضاحية بعد دراسة التالى :-

أ - مقدار زيادة الخسارة المحتملة المعقولة عن التقدير الشخصى للمراجع للاهمية النسبية .

ب - احتمال حدوث الخسارة المادية .

من الارجح ان يقوم المراجع باضافة فقرة أيضاحية كلما كان حجم الخسارة اكبر او احتمال حدوثها مرتبط بشكل وثيق بامكانية حدوثها اكثر من بعد أحتمال حدوثها.

٣ - الاحتمال البعيد لحدوث الخسارة المادية

Remote likehood of amaterial loss

يجب على المراجع الا يضيف فقرة ايضاحية فى ظل الموقف التالى :-

عندما يتم اضافة فقرة أيضاحية ، يتعين وصف الحدث غير المؤكد ، و الاشارة الى ان نتيجته لا يمكن تحديدها بسبب اعتماده على أحداث مستقبلية ، كما هو موضح فى الشكل الايضاحى التالى ، فان الفقرة الايضاحية قد تم اختصارها عن طريق الاشارة الى الملحوظة المتممة للقوائم المالية ، و ليس هناك اية اشارة او ذكر للحدث غير المؤكد فى الفقرات الاخرى بالتقرير .

شكل ايضاحي (١٤)

تقرير المراجعة النموذجى ذو الفقرة الايضاحية

بسبب وجود أحداث غير مؤكدة

(يتم كتابة نفس الفقرات الثلاثة الاولى طبقاً للتقرير النموذجى)

كما تم مناقشته فى الملحوظة رقم ...... المتممة للقوائم المالية فان الشركة تعتبر مدعى عليها فى دعوى قضائية بزعم خرق بعض حقوق حق الاختراع و هى مطالبة باتاوات و معرضة لجزاءات و عقوبات ، وقد قامت الشركة برفع دعوة قضائية فى مواجهة تلك الدعوى ، التحقيقات الاولية و محاضر الجلسات الابتدائية أمام القضاء أشارت الى وجود تقدم ، النتيجة الكلية للدعوى لا يمكن تحديدها حالياً ، طبقاً لذلك لم يتم عمل أى مخصص مقابل اى التزام يمكن ان ينشأ عن الحكم القضائى فى القوائم المالية المرفقة .

الانوع الاخري من الاراء Other types of Opinions

سوف تؤدى الاحداث غير المؤكدة الى التعبير او ابداء اراء أكثر من الراى غير المتحفظ عندما يكون هناك أما (١) عدم تطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها او(٢) قيد فى النطاق .

تطبيقا لنشرة معايير المراجعة رقم (١٩) ، فان الاحداث غير المؤكدة التى تؤدى الى عدم اتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها يمكن تمييزها بوجه عام بأى من الاتى :-

(١) الافصاح غير الكاف ،(٢) أستخدام مبادئ محاسبية غير ملائمة ، او (٣) تقديرات محاسبية غير معقولة ، عندما يوجد عدم اتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، يجب على المراجع أبداء ، رأى متحفظ او راى معاكس (اوسلبى). ممكن القول بان أثار هذا الخروج عن التقرير النمطى هى نفسها السابق ذكرها سابقاً بالنسبة للظروف الاخرى المتضمنة عدم تطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

يحدث قيد فى النطاق عندما يوجد دليل كاف أثناء عملية المراجعة لتأييد مزاعم الادارة بخصوص الاحداث غير المؤكدة ، مع ذلك فمثل هذا الدليل غير متاح الحصول عليه للمراجع بسبب سياسات الادارة بالاحتفاظ بسجلاتها او القيود المفروضة للعميل . بالنسبة لقيود النطاق فان المراجع يجب ان يقوم بابداء راى متحفظ او تمنع عن ابداء الراى . آثار الخروج عن التقرير النمطى هى نفسها السابق ذكرها بالنسبة لقيود النطاق الاخرى .

١/٣/٢/٥ تقرير المراجعة فى حالة وجود شك مادى على استمرارية العميل فى النشاط Substantial Doubt About Going Concern status

فى اى عملية مراجعة يفترض ان الوحدة الاقتصادية مستمرة فى مزاولة نشاطها، مع ذلك فان المراجع يتحمل مسئولية تقييم ما اذا كانت المنشأة فى الواقع

العملى لديها المقدرة على الاستمرار لفترة معقولة من الزمن - لا تزيد عن سنة واحدة بعد تاريخ ، القوائم المالية محل المراجعة . و ليس مطلوب من المراجع ان يقوم بتصميم اجراءات مراجعة على وجه التحديد لذلك الغرض .

حيث طبيعياً ان اجراءات المراجعة المؤداة لتحقيق أهداف المراجعة العادية ستكون كافية لتحديد الظروف و الاحداث التى تشير الى وجود شك مادى بخصوص قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار فى مزاولة نشاطها - عند دراستها بشكل اجمالى، على سبيل المثال يمكن كشف هذه الظروف و الاحداث عن طريق ما يلى :-

١ - فحص الالتزام بشروط عقود واتفاقيات الديون و القروض .

٢ - الاستعلام من المستشار القانونى بشأن الدعاوى القضائية و المطالبات القضائية .

٣ - الاطلاع على محاضر أجتماعات مجلس الادارة .

و قد اشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٩) الصادرة بعنوان دراسة المراجع لمقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية تتضمن ما يلى :-

١ - الاتجاهات السالبة على سبيل المثال تحقق خسائر تشغيل بشكل مستمر ، العجز فى راس المال العامل ، التدفقات النقدية السالبة من الاعمال ،و المؤشرات او المعدلات المالية الرئيسية المعاكسة .

٢ - مؤشرات أخرى للصعوبات المالية المحتملة مثل عدم الوفاء بالتزامات أتفاقيات القروض ، التأخر فى سداد توزيعات الارباح ، اعادة هيكل الدين و عدم الالتزام بالمتطلبات القانونية للوفاء براس المال .

٣ - أمور داخلية على سبيل المثال التوقف عن العمل ، الاعتماد المادى على نجاح مشروع خاص و الارتباطات طويلة الاجل غير الاقتصادية .

٤ - أمور خارجية على سبيل المثال خسارة أمتياز رئيسى و الخسائر غير المؤمن عليه من الزلازل او الفيضان .

يتطلب الامر ان يقوم المراجع بدراسة خطط الادارة للتعامل مع الاثار المعاكسة للظروف و الأحداث السابقة . حيث تخطط الادرة للاتى :

١ - التصرف فى الاصول (٢) أقتراض الاموال او اعادة هيكلة الدين ، (٣) تخفيض نفقاتها او تأجيل سدادها او (٤) زيادة حقوق الملكية .

الصيغة الايضاحية مع الراى غير المتحفظ

Explanatory Language with unqualified opinion

عندما يتم الافصاح عن الظروف المرتبطة بمقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار فى مزاولة نشاطها بشكل كافى فى الملاحظات المتممة للقوائم المالية ، فان المراجع يجب عليه ان :-

١ - يبدى راياً غير متحفظاً ، و (٢) يضيف فقرة أيضاحية بعد فقرة الراى والتى تشير الى الملاحظات ، يمكن ابراز الاثار على تقرير المراجع النموذجى فى الشكل التالى :-

شكل ايضاحى (١٥)

تقرير المراجعة النموذجى ذو الصيغة الايضاحية

بسبب وجود شك على مقدره الوحدة على الاستمرار

تقرير المراجع الحيادى

(نفس الفقرات الثلاثة الاولى الواردة بالتقرير النموذجى)

تم اعدادالقوائم المالية الثلاثة المرفقة بافتراض ان الشركة سوف تستمر فى مزاولة نشاطها . و كما تم مناقشته فى الملاحظة رقم ...... الملحقة بالقوائم المالية ، و قد عانت الشركة من تحقيق خسائر متكررة من عملياتها ، كما انه ليس هناك رأس

مال عامل موجب الامر الذى يشير الى زيادة الشك المادى بخصوص مقدرتها على الاستمرر فى مزاولة نشاطها ، و قد تم وصف خطط الادارة بخصوص تلك الامور أيضاً فى الملاحظة رقم .... ، هذا ولم تتضمن القوائم المالية اية تعديلات يمكن ان تنشأ نتيجة هذا الحدث غير المؤكد .

فاذا كان هناك شك بشأن امكانية استرداد الاصول او قيم الخصوم ، فان مثل تلك المعلومات يجب ان يتم تضمينها فى الفقرة الايضاحية .

وهذا و يعتقد مجلس معايير المراجعة ان التقرير السابق سوف يخطر مستخدمى القوائم المالية بشكل كاف عن هذه الظروف ، مع ذلك فان المراجع لن يتم منعه من اصدار تقرير يتضمن الامتناع عن ابداء رايه .

الانواع الاخري عن الاراء Other types of Opinions

اذا ما استنتج المراجع ان أفصاحات المنشأة فى القوائم المالية غير كافية ، فان القوائم لا تعرض بعدالة ، تطبيقاً لذلك فان المراجع يجب ان يعبر عن اما راى متحفظ او راى معاكس (سالب) بسبب عدم التوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، والتى تتضمن أفصاحات أخبارية بالاضافة لذلك فان تقرير المراجع يجب ان يتضمن فقرة ايضاحية تصف الظروف - واذا كان ممكنا عملياً - يجب ان يتم توفير الافصاحات المطلوبة للعرض العادل .

٦/٢/٣/١ تقرير المراجعة في حالة الاعتماد علي عمل مراجع اخر

قد يقوم المراجع فى بعض الاحيان بمراجعة اعمال شركة قابضة او نشاط أحد الشركات التابعة له او احد فروعها ، بينما يقوم مراجع أخر فى نفس الوقت بمراجعة وحدت أخرى تابعة لنفس الشركة - و الذى سيترتب عليه أعداد تقرير شامل للقوائم المالية الموحدة للشركة ككل ، و فى تلك الاحوال يجب على المراجع ان يقرر ما اذا كان

يعـــتبر نفـــسه المراجع الرئيـــسى للـشركة principal Auditar او مراجـــع مشارك Contributing Auditer على ضوء العوامل التالية :-

- الاهمية النسبية لذلك الجزء من التقارير المالية التى قام بفحصها بالمقارنة بالاهمية النسبية لباقى اجزاء التقارير التى راجعها المراجعين المشاركين .

- مدى المامه و معرفته بالقوائم المالية ككل بالمقارنة بالمام و معرفة المراجعين المشاركين .

- الاهمية النسبية لاجزاء التقارير التى يراجعها بالنسبة للتقارير المالية الشاملة للشركة ككل .

و يجب على المراجع الرئيسى ان يستفسر على السمعة المهنية لباقى المراجعين المشاركين ، هذا بجانب ضرورة حصوله على أقرار من هؤلاء المراجعين يفيد استقلالية كل منهم عن العمل :-

من ثم فان المراجع الرئيسى يجب ان يقرر ما اذا كان يرغب فى تحمل مسئولية عمل المراجعين الاخرين طالما يرتبط بالقوائم المالية للعميل كوحدة واحدة . فاذا ماقبل المراجع الرئيسى تلك المسئولية ، لا يتم عمل اية اشارة فى تقرير المراجعة على فحص المراجعين الاخرين .

مع ذلك فاذا لم يرغب المراجع الرئيسى فى تحمل تلك المسئولية ، فان المعيار الرابع من معايير اعداد التقرير يستلزم ان يتم عمل اشارة الى المراجعين الاخرين فى تقرير المراجعة . مثل هذا التصرف يعتبر ضرورياً للاشارة الى المسئولية المشتركة التى توجد بين المراجعين بعضهم البعض فى عملية المراجعة و عملية ابداء الراى فى القوائم المالية .

اتخاذ القرار بعد الاشارة في تقريره الى عمل المراجع المشارك

- يجب ان يقرر المراجع الرئيسى مدى ضرورة الاشارة فى تقريره الى اعمال المراجعة التى قام بها المراجعين المشاركين ، فلايلزم الاشارة الى عمل المراجع المشترك فى ظل أى من الظروف التالية :-

- اذا كان كل من المراجع المشارك و الرئيسى يتبع نفس مكتب المحاسبة و المراجعة القانونية ، و لكن كل منهما يتبع مكتب فرع مختلف .

- اذا كان المراجع المشارك وكيلاً او ممثلاً او مندوباً للمراجع الرئيسى (كما هو الحال بالنسبة للعلاقات بين مكاتب المحاسبة الدولية) .

- اذا كان الجزء الذى يراجعه المراجع المشارك ليس له أهمية جوهرية بالنسبة للتقارير المالية الشاملة للشركة ككل ، و ان المراجع الرئيسى قد أتخذ الخطوات الازمة للتأكد من سلامة وصحة أجراءات المراجعة التى قام بها المراجع المشارك .

فاذا ما تقرر عدم الاشارة الى اعمال المراجع المشارك فى تقرير المراجعة الشامل الذى يعده المراجع الرئيسى ، يصدر المراجع تقرير المراجعة المعيارى - النموذجى غير المتحفظ - هذا و يتحمل المراجع الرئيسى المسئولية عن عملية المراجعة و ابداء الراى ، الا ان مازال المراجعون المشاركون مسئولون فى حالة وجود او أدعاءات قانونية او مخالفات لمتطلبات الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية) على اعمال المراجعة التى قام بها كل منهم .

كما يجب على المراجع الرئيسى عمل الاجراءت الاضافية اذا قرر عدم الاشارة الى اعمال المراجع المشارك فى تقريره :-

- زيارة المراجع المشارك و مناقشة اجراءات المراجعة المتبعة و نتائجها .

- فحص برامج المراجعة التى وضعها المراجع المشارك ، و تقديم أقتراحات بتعديلها اذا لزم الامر .

- فحص اوراق المراجعة التى اعدها المراجع المشارك متضمنه تقييم نظم الرقابة الداخلية وراى المراجع عنها .

اتخاذ القرار فى حالة عمل اشارة للمراجع المشارك

أما اذا قرر المراجع الرئيسى الاشارة فى تقريره الى عمل المراجع الاخر عندما تكون احد العوامل المتقدمة أو اكثر غير متوافرة ، فلا ضرورة لعمل الاجراءات الاضافية سالفة الذكر ، و بدلاً من ذلك يقوم المراجع بتعديل فقرة نطاق المراجعة فى التقرير غير المتحفظ ليشير الى ذلك الجزء من اعمال المراجعة الذى قام به المراجعين المشاركين ، كما تعدل صيغة فقرة الراى لتشير الى اعتماد تقرير المراجع الرئيسى على تقرير المراجعة التى قام بها المراجعين المشاركين و لا يمثل هذا التعديل تحفظاً على التقارير المالية .

الصيغة الايضاحية مع الراى غير المتحفظ

Explanatory Language with Unqualified opinion

عندما يقرر المراجع ان يقوم بعمل اشارة الى المراجع الاخر فان التقرير يجب ان يشير بوضوح الى تقسيم المسئولية التى توجد بين المراجعين ، ويتم تحقيق هذا عن طريق التعبيرات التالية فى التقرير :-

١ - فى الفقرة الافتتاحية :-

يجب الاشارة الى حجم الجزء من القوائم المالية الذى تم مراجعته عن طريق مراجعين آخرين .

٢ - فى فقرة النطاق :-

٢ - يجب ان يتم تضمين تقارير المراجعين الاخرين فى مصادر الاساس المعقول للمراجع الخاصة بابداء الراى

٣ - فى فقرة الراى :-

٣ - يجب ان يتم عمل اشارة الى تقرير المراجع الاخر فى فقرة الراى .

هذه التعبيرات لا تؤدى الى تقرير ذو اربعة فقرات او الى ابداء راى متحفظ ، حيث ان الاشارة الى المراجع الاخر فى فقرة الراى توحى فقط بان هناك مسئولية مشتركة مقسمة بين المراجعين ، هذا النوع من التقارير يجب عدم اعتباره أقل شأناً من التقرير الذى لا يتم فيه عمل اية اشارة الى المراجع الاخر . يصور الشكل التالى رقم (١٦) نموذج التقرير الذى يتم فيه الاشارة الى المراجع الاخر .

شكل ايضاحى (١٦)

تقرير المراجعة النموذجى ذو الصيغة الايضاحية

بسبب الاشارة الى مراجع آخر

تقرير المراجع الحيادى

قمنا بمراجعة الميزانيات العمومية المجمعة (المدمجة) لشركة ...... فى ٣١ ديسمبر عام ..... ، و عام .... و القوائم المدمجة المرتبطة - قائمة الدخل،قائمة الارباح المحتجزة و قائمة التدفقات تدفقات النقدية عن السنوت المنتهية فى ذلك التاريخ .

تلك القوائم المالية تعتبر مسئولية ادارة الشركة ، و تتمثل مسئوليتنا فى ابداء راى عن تلك القوائم المالية تأسيساً على مراجعتنا . لم نقم بمراجعة القوائم المالية

لشركة ..... أحد الشركات التابعة المملوكة بالكامل للشركة الام ، و التى قوائمها تشير الى ان اجمالى أصولها بمقدار ..... جنيه ، ..... جنيه فى ٣١ ديسمبرعام .... ، و عام .... على التوالى ، و قد بلغت اجمالى الايرادات بمبلغ .... جنيه ، ..... جنيه خلال السنتين المنتهتين فى هذا التاريخ ، تلك القوائم تمت مراجعتها عن طريق مراجعين أخرين ، و الذى قدم تقريره الينا و لابداء راينا حيث انه يرتبط بالقيم المتضمنة فى الشركة التابعة و الذى يعتمد بشكل وحيد على تقرير المراجعين الاخرين .

وقد قمنا باجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تلك المعايير تتطلب ان نقوم بتخطيط و اداء عملية مراجعة بغرض الحصول على ضمان معقول بخصوص ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى ام لا .

تتضمن عملية المراجعة فحص ادلة الاثبات المؤيدة للقيم والافصاحات فى القوائم المالية على اساس أختيارى ، تتضمن أيضاً عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقدايرت الجوهرية التى قامت الادارة بعملها . بالاضافة الى تقييم الغرض الشامل للقوائم المالية . و نعتقد ان مراجعتنا و تقرير المراجعين الاخرين يوفر اساس معقول لابداء راينا .

و فى راينا تأسيساً على مراجعتنا و تقرير المراجعين الاخرين ، ان القوائم المالية المجمعة و المشار اليها بعاليه تعرض بعدالة المركز المالى للشركة الام فى ٣١ ديسمبر عام... و عام ... و نتائج اعمالها و تدفقاتها النقدية عن السنتين المنتهتين فى هذا التاريخ طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

الانواع الاخرى من الاراء

اذا أستنتج المراجع الرئيسى انه لا يمكن وضع ثقة فى عمل مراجع اخر و ان العمل المؤدى عن طريق مراجع آخر يعتبر جوهرى للقوائم لمالية كوحدة واحدة ، فان هناك قيد فى النطاق ، فى مثل هذه الحالة يجب ابداء راى متحفظ او قد يتم الامتناع

عن ابداء الراى ، يمكن أيضاً التعبير عن راى متحفظ عن طريق المراجع الرئيسى عندما يتضمن تقرير المراجع الاخر عن الجزء الجوهرى للقوئم المالية راياً آخر بخلاف الراى غير المتحفظ .

١/٣/٢/٧ تقرير المراجعة المرتبط بامور لخرى

فيما يلى مناقشة لتقرير المراجعة المرتبط بموضوعات التأكيد على أمور معينة ، أو الافصاح غير الكاف او ما يتعلق بقطاعات النشاط .

١/٣/٢/٧/١ تقرير المراجعة المرتبط بالتأكيد علي أمر معين

فى بعض المواقف قد يرغب المراجع فى التأكيد فى تقرير المراجعة على أمر معين ، و الذى يتم المحاسبة عنه بشكل صحيح و كذلك الافصاح عنه بشكل كاف بينما مازال يبدى رأياً غير متحفظاً ، التأكيد على أمر معين يؤدى الى أضافة فقرة أيضاحية على التقرير النموذجي ، يجب ان يقوم المراجع فى التقرير بالاتى :-

١ - استخدام صياغة نموذجية فى الفقرات الافتتاحية و النطاق و الراى .

٢ - وصف الامر محل التأكيد فى فقرة ايضاحية .

٣ - عدم عمل اية اشارة على الموضوع محل الايضاح فى فقرة الراى .حيث أن الاشارة فى فقرة الراى على الامر محل التأكيد أمراً محظوراً طبقاً لنشرة معايير المراجعة Au 508 - 47 بسبب ان عبارة « مع الشرح المتقدم » يمكن ان يساء فهمها كتحفظ على راى المراجع ، تتضمن البنود التى قد تستحق التأكيد فى حالة معينة معاملات الطرف المرتبط ، ، التغيير فى التقديرات المحاسبية و التغيرات فى ظروف التشغيل .

١/٣/٢/٧/٢ تقرير المراجعة المرتبط بالافصاح غير الكاف

اذا ما فشلت القوائم المالية و الملاحظات المنسة لها فى الافصاح عن المعلومات

المطلوبة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه ، فان القوائم لا يتم عرضها بعدالة في ظل هذا الموقف ، و فى هذه الحالة ينبغى على المراجع ان يعبر عن راى متحفظ او عن راى معاكس (او سالب) بسبب عدم التوافق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، كمان هناك خروجاً عن التقرير النموذجي ، فاذا قامت الشركة باعداد قوائم مالية والتى تفيد انها تعرض المركز المالى و نتائج الاعمال و لكنها تحذف قائمة التدفقات النقدية المرتبطة ، فان المراجع سوف يستنتج ان هذا الحذف يتطلب التحفظ فى الراى .

و اذا أمكن عملياً - يجب ان يتم توفير المعلومات الضرورية فى احد الفقرات الايضاحية من تقرير المراجع ، الا اذا تم الاعتراف بهذا الحذف من التقرير فى احد نشرات معايير المراجعة . و قد تم الاعتراف بنوعين من الحذف ، حيث ليس من المطلوب ان يقوم المراجع بعرض :-

١ - قائمة التدفقات النقدية عندما يتم حذف تلك القائمة عن طريق العميل .

٢ - معلومات محذوفة عن أحد القطاعات .

فى كلا الحالتين مع ذلك - يجب على المراجع ان يحدد البيانات المخزوفة فى فقرة ايضاحية و يجب عليه ان يبدى اما راياً متحفظاً او راياً سالباً عن القوائم المالية .

يمكن ابراز الاثار على تقرير المراجع عند التعبير عن راى متحفظ بسبب الافصاح غير الكاف فى الشكل التال

شكل ايضاحى رقم (١٧)

تقرير المراجع ذو الراى المتحفظ

بسبب الافصاح غير الكافى

تقرير المراجع الحيادى

(نفس الفقرات الثلاثة الاولى من التقرير النمطى او النموذجى) .

لا تفصح القوائم المالية الاولى للشركة (مع تحديد طبيعة الافصاحات المحذوفة) ،

وفى راينا ان الافصاح عن تلك المعلومات أمراً مطلوباً طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،

و في رأينا انه فيما عدا حذف تلك المعلومات فى الفقرة السابقة ....

هذا التقرير يفى بالمعيار الثالث من معايير اعداد تقرير المراجعة و الذى يستلزم التعليق فى تقرير المراجع عندما لا تكون أفصاحات لادارة فى القوائم المالية غير كافية للعرض العدل .

لا يحدث الخروج عن التقرير النمطى للمراجع بسبب الافصاح غير الكافى بشكل غالب و حيث أنه فى أغلب الحالات تقوم الادارة بالافصاح عن البيانات الضرورية ، عادة حتى لجعل تقدير المراجع نموذجياً و خالياً من أى تحفظ .

تقارير المراجعة الخاصة بقطاعات النشاط

تتطلب نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية (و بصفة خاصة رقم ١٤ ، ٢١) ان تشمل التقارير المالية السنوية الشركات التى تتداول اوراقها المالية بالاسواق العامة على معلومات تخص اوجه نشاطها المختلفة . و تتضمن تلك المعلومات عمليات الشركة فى قطاعات الصناعة المختلفة ، و المعاملات الدولية و التصدير للخارج ، والمعلومات مع حسابات العملاء الرئيسية ، و يتطلب الافصاح عن قطاعات النشاط المختلفة تجزئة بعض العناصر الهامة للتقارير المالية مثل الايرادات و ارباح و خسائر التشغيل ، و الاستهلاكات و النفقات الراسمالية .

و يجب على المراجع الحصول على ادلة كافية لاثبات مطابقة المعلومات التى تخص قطاعات النشاط للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى اعداد القوائم المالية للمنشأة كوحدة واحدة ، و ليس بالضرورة ان يطبق المراجع حرفياً مبدأ الاهمية النسبية على بعض الاخطاء او فى تقرير القيم المالية او اصدار راى مستقل عن معلومات القطاع .

و تتضمن مراجعة معلومات قطاعات النشاط الاجراءات التالية :-

١ - التأكد من ايرادات المنشأة و مصروفاتها التشغيلية ، و اصولها القابلة للتحقق مبوبة بشكل صحيح طبقاً لقطاعات النشاط المختلفة و التوزيع الجغرافى لوحدات تلك النشاطات .

٢ - الاستفسار من ادارة المنشأة عن الطرق المستخدمة فى تحديد معلومات كل قطاع و التأكد من ما اذا كانت متمشية لحد كبير مع نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (١٤) .

٣ - الاستفسار عن طرق المحاسبة عن المبيعات و المعاملات المتبادلة فيما بين القطاعات و المواقع المختلفة ، و فحص تلك المعاملات .

٤ - أختيار طرق تقسيم القوائم المالية للمنشأة فيما بين معلومات القطاعات المختلفة للتأكد من مدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٥ - التحقق من معقولية طرق توزيع التكاليف فيما بين القطاعات و المواقع الجغرافية المختلفة .

٦ - التأكد من اعداد معلومات القطاعات المختلفة بثبات خلال السنوت المختلفة.

و يسرى تقرير المراجع على التقارير المالية كوحدة واحدة على معلومات القطاعات و كذلك المعلومات الاخرى التى تم مراجعتها ، و لذلك لا يشير تقرير المراجع الى معلومات تخص القطاعات او اجراءات مراجعة هذه المعلومات ، و مع هذا تتطلب الامور التالية ضرورة التحفظ عند ابداء الراى عندما تكون معلومات القطاع ذات أهمية نسبية عالية بالنسبة للتقارير المالية كوحدة اقتصادية .

١ - التحديد او عدم الافصاح عن معلومات القطاع .

٢ - تغيير المبادئ المحاسبية المتبعة فى اعداد معلومات القطاع .

٣ - عدم امكانية تطبيق اجراءات المراجعة السليمة فى فحص معلومات القطاع.

٨/٢/٣/١ ملخص لاثار الظروف علي تقارير المراجعين

Summary of Effects of circumstances on Auditors Reports

يصور الشكل الايضاحى التالى ملخصاً لاثار الظروف التى سبق مناقشتها بعاليه و التى تؤدى الى الخروج عن التقرير النمطى للمراجع .

حيث بالنسبة لكل ظرف ، فان نوع الخروج قد تم الاشارة اليه معاً مع موقع اى معلومات ايضاحية ووصف اى اثار رئيسية أخرى على التقرير

شكل ايضاحى رقم (١٨) يوضح ملخص

أثار الظروف على تقارير المراجعين

الظروف	التقرير النمطى ذو الصيغة الايضاحية	نوع الخروج: الانواع الاخرى من الاراء - متحفظ	معاكس	امتناع عن الراى	عرض المعلومات الايضاحية و اثار التقرير الاخرى
قيد نطاق (متضمناً حدث غير مؤكد يتضمن قيد نطاق)		√			- تبدأ فقرة النطاق بعبارة باستثناء ...... - يتم وصف القيد فى فقرة قبل فقرة الراى - يتم استخدام صيغة فيما عدا أثار التعديلات فى فقرة الراى
				√	تبدأ الفقرة الافتتاحية بعبارة تم تكليفنا بعملية المراجعة . . و تحذف الجملة الاخيرة . - تحذف فقرة النطاق . - يتم وصف القيد فى فقرة ايضاحية . - يتم الامتناع عن ابداء الراى فى الفقرة الثالثة

عدم التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها المنشورة. و الضرورية للعرض العادل	√				- يتم شرح الظروف و تبرير التعديلات فى فقرة ايضاحية تسبق فقرة الراى
عدم تطابق آخر مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها		√	√		- يتم ذكر الاسباب الخاصة بابداء الراى و الاثار الرئيسية لعدم التطابق
عدم الثبات : بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	√				يتم شرح التغيير فى فقرة ايضاحية تلى فقرة الراى
ليست متطابقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها		√	√		تماماً مثل عدم التطابق الاخر مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
الافصاح غير الكاف		√	√		يتم ذكر الاسباب الخاصة بالراى فى فقرة او اكثر من فقرة ايضاحية قبل فقرة الراى - فيما عدا القائمة المحذوفة للتدفقات النقدية او المعلومات القطاعية يتم توفير المعلومات الاساسية ما امكن ذلك .

عدم التأكد : بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليه	√				يتم وصف عدم التاكد و تحديد الناتج أعتمادا على الاحداث المستقبلية فى فقرة ايضاحية تلى فقرة الراى
مع عدم التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها		√	√		تماماً مثل عدم التطابق لاخر مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
الشك فى الاستمرارية بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .	√				يتم الاشارة فى فقرة ايضاحية بعد فقرة الراى الى ملاحظة ممكنة التطبيق ملحقة بالقوائم المالية بشأن أمكانية أسترداد الاصول و قيم الخصوم ذا كن ذلك ممكناً .
عدم التطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .		√	√		يتم ذكر الاسباب الخاصة بالراى فى فقرة ايضاحية قبل فقرة الراى و توفير الانصاحات المطلوبة للعرض العادل اذا كان هذا عملياً .
التأكيد على أمر معين	√				يتم وصف الامر موضع التأكيد فى فقرة ايضاحية منفصلة .

ابداء الراى تأسيساً فى جزء ما على تقدير مراجع آخر . اتخاذ قرار بعمل اشارة - ليس هناك قيد نطاق او عدم تطابق	√				يتم اضافة صيغة ايضاحية فى الفقرة الافتتاحية و فقرتى النطاق و الراى
قيد نطاق و عدم تطابق		√	√	√	يتم وصف القيد او عدم التطابق فى فقرة ايضاحية منفصلة . يتم تعديل الفقرات الاخرى بشكل ملائم اعتماداً على نوع الراى .

الفصل الرابع
اسئلة عملية وحالات تطبيقة
على اعداد تقارير مراجعة القوائم المالية

١/٤/١ أسئلة أختبارية

علق على العبارات التالية موضحاً صحتها او عدم صحتها - مع التبرير العلمى الفنى .

١ - هناك اجراءات معينة يجب ان يتخذها المراجع اذا ما اكتشف ان العميل قد حذف ملحوظة من الملحوظات التى يجب الافصاح عنها - وفقاً لراى المراجع - و التى كان يجب تضمينها بالقوائم المالية حتى تكون معدة بصدق وعدالة.

٢ - ليس هناك درجات مختلفة لارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية للعميل .

٣ - لا يجب أن يفصح المراجع عن درجة ارتباطه بقوائم مالية غير مراجعة ، بينما يجب ان يقوم بهذا الافصاح اذا تعلق الامر بقوائم مالية مراجعة .

٤ - هناك اجراءات معينة يجب ان يتخذها المراجع اذا ما اكتشف وجود انحراف جوهرى فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التى رفض العميل تغييرها .

٥ - هناك ظروف معينة يجب خلالها ان يمتنع المراجع عن ابداء رايه .

٦ - يجب ان يتحفظ المراجع فى فقرة الراى عندما يشير تقرير المراجعة الى وجود قيد فى النطاق .

٧ - هناك ظروف معينة يتعين فيها تضمين فقرة الايضاح بتقرير المراجعة .

٨ - هناك حالات يصدر فيها المراجع تقرير غير متحفظ رغماً عن مخالفة العميل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٩ - هناك تغيرات محاسبية تتطلب تقريراً متحفظاً نتيجة عدم الثبات فى تطبيق المبادئ المحاسبية .

١٠ - هناك تغيرات محاسبية يتطلب معها ضرورة تحفظ المراجع فى تقريره بشأن المبادئ المحاسبية .

١١ - هناك تغيرات محاسبية يترتب عليها ضرورة أعادة عرض القوائم المالية للاعوام السابقة باثر رجعى .

١٢ - اذا ما اكتشف المراجع بعض العناصر التى يحوطها عدم التأكيد بدرجة معقولة فى عمليات العميل ، ينبغى عليه تحديد نوع تقرير المراجعة .

١٣ - هناك مواقف ثلاثة محتملة يمكن أن يتخذها المراجع الرئيسى و هو بصدد مراجعته لقوائم مالية موحدة للشركة ككل فى حالة قيام مراجع آخر بفحص القوائم المالية لاحد فروعها .

١٤ - تتطلب نشرة مجلس معايير المحاسبة المالية رقم ١٤ عدة اعتبارات عندما يتعلق الامر بالمعلومات التى تتضمنها القوائم المالية عن قطاع معين للشركة .

١٥ - هناك عدة حالات لا يتطلب فيها الامر الخروج عن نص التقرير المعيارى للمراجعة .

١٦ - هناك جهات تعتبر غير مناسبة لكى يوجه اليها تقرير المراجع .

أسئلة للمراجعة

١ - حدد أربعة معايير متعارف عليها لاعداد تقرير المراجعة ؟

٢ - ماهى العوامل التى يجب أن يجب آن يقوم المراجع بدراستها عند اتخاذه قرار بشأن ما اذا كانت القوائم المالية متفقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

وحدد مصادر تلك المبادئ المتعارف عليها ؟

٣ - ماهى التعميمات التى تم الاعتراف بها كمبادئ محاسبية منشورة ، و هل يجب ان تلتزم الشركة دائماً بالمبادئ المحاسبية المنشورة فى ظل قاعدة أداب و سلوك المهنة رقم ٢٠٣ ؟

٤ - هل هناك اعتراف صريح او ضمنى للافصاح الكافى فى تقرير المراجع ، وهل هناك اى أستثناء لافصاح المراجع من المعلومات الجوهرية المحذوفة .

٥ - ما هو الهدف من معايير اعداد تقرير المراجعة المتعارف عليه ،

٦ - صف النموذج المعيارى لتقرير المراجعة وحدد كل من فقراته ، و كيف يتم تحديد عنوان التقرير و التوقيع عليه و تحديد تاريخه .

٧ - صف نوعين من انواع الخروج عن التقرير المعيارى للمراجع ، و حدد الظروف التى تؤدى الى كلا من هذين النوعين .

٨ - فرق بين الراى المتحفظ ، و الراى السلبى و الامتناع عن ابداء الراى ، وماهى اثار تلك الاراء على شكل و مضمون التقرير المعيارى للمراجع .

٩ - ماهى الاسئلة التى يجب ان تطرح على المراجع عند تحديد الراى المناسب الذى يجب أن يقوم بالتعبير عنه ، و حدد ما هى الاراء التى يجب ان يبديها

فى ظل موقف قيد النطاق او عدم الاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

١٠ -أشرح الظروف والاثار على تقرير المراجع عندما يكون هناك عدم اتساق مع المبادئ المنشورة فى الراى غير المتحفظ ..

١١ - حدد الاثار على تقرير المراجعة عندما يحدث تغيير فى المبدأ المحاسبى بالاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليه او عندما لا يكون هذا التغير متطابقاً مع تلك المبادئ .

١٢ - ما هو الحدث غير المؤكد ، و ما الظروف التى قد تؤدى الى اضافة صيغة أيضاحية فقط الى تقرير المراجع لمواجهة هذا الحدث غير المؤكد ، و أشرح الظروف عندما يكون هناك قيد فى النطاق او عدم اتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند مواجهة أحداث غير مؤكدة .

١٣ - حدد العوامل التى قد توفر معلومات مضادة لافتراض استمرار المنشأة فى النشاط ، و ما هى الاثار على تقرير المراجع عندما يكون هناك أفصاح كافى فى القوائم المالية بخصوص قدرة المنشأة على الاستمرار .

١٤ - قارن بين الظروف التى تمكن المراجع الرئيسى من القيام بعمل أشارة او عدم قيامه بعمل اشارة الى مراجع آخر فى تقرير المراجعة ، و أشرح الاثار على تقرير المراجعة عندما يقرر المراجع عمل أشارة الى مراجع آخر .

١٥ - عند اعداد تقرير على قوائم مالية مقارنة ، ما هى الاثار على تقرير المراجع ذو اراء مختلفة او عند تحديث الراى الخاص بالنسبة السابقة ، او عند تغيير المراجعين .

١٦ - حدد نوعين من المعلومات التى قد تصاحب القوائم المالية المراجعة ،

وصف مسئوليات المراجع لكل نوع من المعلومات ، و ما هى أثار هذه المعلومات على راى المراجع .

١٧ - حدد ما هى الاثار على تقرير المراجع عندما يكون المحاسب غير حيادياً .

الحالات و المشاكل العملية

أولاً :- يعمل د . أمين لطفى محاسباً قانونياً ، و قد انتهى من فحص القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٣ لاحدى شركات التضامن ، و قد تم اعداد القوائم المالية على اساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها متضمنة كافة الملاحظات التى تشير الى قضية مرفوعة ضد الشركة بالمطالبة بتعويض كبير ، حيث يزعم فيه الخصم بان الشركة قد انتهكت براءة اختراع معينة .

هذا و لم يكن فى الاستطاعة ، عند الانتهاء من مهمة المراجعة ، تحديد مقدار الخسائر - ان وجدت - التى قد تنجم عن هذه القضية ، فضلاً عن انه لم تنشر قوائم مالية لهذه الشركة فى الاعوام السابقة .

و المطلوب

اعداد تقرير المراجع - على ضوء المعلومات المعطاة - متضمناً الافصاح المناسب عن الحقائق الجوهرية

ثانياً :- فيما يلى تقرير المراجعة الذى اعده احد المراجعين القانونيين الى لجنة المراجعة بشركة اميريدس للصناعة

قمنا بفحص قائمة المركز المالى الموحدة لشركة أميريدس لصناعة و ما يتبعها من شركات عن العامين المنتهيين فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٣ ، ١٩٩٢ ، و كذلك القوائم الموحدة للدخل و الارباح المحتجزة و التغيرات فى المركز المالى لهذين العامين ، و قد تم فحصنا

طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها و التى اعتبرناها ضرورية للظروف السائدة ، و قد قام مراجعون آخرون بفحص القوائم المالية لشركات تابعة معينة وموافاتنا بتقارير خالية من اى تحفظات ، و يعتمد راينا فى هذا الشأن - فيما يتعلق بالمبالغ التى تضمنتها قوائم الشركات التابعة - فقط على التقارير التى اعدها هؤلاء المراجعين .

و كما أشرنا بالملحوظة رقم (٤) بالقوائم المالية فان الشركة قد توقفت عن أنتاج معدات معينة فى ١٠ يناير ١٩٩٤ بناء على تعليمات حكومية نظراً لاخلالها بالشروط المقررة ، و لا يمكن لادارة الشركة فى مثل هذا الموقف تقييم أثر توقف هذا الخط الانتاجى و ما يترتب عليه من دعاوى قضائية و التى قد يكون لها اثراً سلبياً على القوائم المالية للشركة .

و كما أشرنا بالملحوظة رقم ( ) بالقوائم المالية فان الشركة قد أستخدمت فى عام ١٩٩٢ طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فى المحاسبة عن جميع انواع المخزون ، و بصدد فحص المخزون أمكننا الاستعانة باحد الخبراء لاجراء اختبارات المواصفات الفنية لبعض العناصر التى تنتجها الشركة .

و فى راينا باستثناء الاثار المترتبة على القوائم المالية ان وجدت نتيجة التصفية النهائية لخط الانتاج المشار اليه اعلاه فان القوائم المالية السابق الاشارة اليها تعرض بعدالة المركز المالى لشركة اميريدس للصناعة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٣ و كذلك نتائج الاعمال فى هذا التاريخ طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

توقيع

التاريخ / /

المطلوب

تحديد مواطن القصور فى هذا التقرير و التى ادت الى مخالفة معايير المراجعة المتعارف عليها فى اعداد التقرير .

ثالثاً :- تستخدم شركة الجوهرة للتجارة القيمة السوقية المقدرة لتقويم أصولها الثابتة ، و التى على اساسها يتم حساب قيمة مصروف الاستهلاك السنوى ، و قد طلب د . أحمد أمين المراجع القانونى - فحص القوائم المالية للشركة عن العام المنتهى فى ١٩٩٣/١٢/٣١ ، و بعد أن انتهى المراقب من فحصه وجد انه من الضرورى تمشياً مع الاعوام السابقة - ابداء راى سلبى نظراً لوجود انحراف جوهرى واضح عن مبدأ التكلفة التاريخية .

المطلوب

١ - صف بالتفصيل كيفية عرض الفقرة الايضاحية بتقرير المراجع عن القوائم المالية لشركة الجوهرة و ذلك عن العام المنتهى فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٣ ، محدداً بوضوح المعلومات التى تحتويها تلك الفقرة .

٢ - أكتب فقرة ابداء الراى بتقرير المراجع عن القوائم المالية لشركة الجوهرة عن العام المنتهى فى ١٩٩٣/١٢/٣١ .

رابعاً :- يتكون التقرير المعيارى للمراجع من قوائم تصف طبيعة عملية المراجعة و التى عادة ما يكون ذلك فى فقرة النطاق ، بالاضافة الى التعبير عن راى المراجع فى فقرة الراى عادة ، هناك ظروف معينة يتم خلالها تعديل التقرير النمطى للمراجع عن طريق أضافة فقرة مستقلة أو أكثر أو التعديل فى صياغة الفقرة الثلاثة (الافتتاحية - النطاق - الراى)

يفترض فى هذا المثال ان المراجع حيادياً و قام بالتعبير عن رأى غير متحفظ عن القوائم المالية السابقة . بالنسبة للسنة الحالية تم عرض قوائم لسنة فقط (و ليس هناك قوائم مقارنة) .

المطلوب

تحديد الظروف التى تتطلب تعديل التقرير المعيارى للمراجع عندما يتم التعبير عن راى آخر غير متحفظ . بالنسبة لكل ظرف - مطلوب تحديد انواع الراى التى يمكن ان يكون ملائماً مع وصف التعديلات فى التقرير .

مطلوب تنظيم الاجابة حسب الجدول التالى :-

الظروف	نوع الراى	تعديل التقرير
١ - تتأثر القوائم المالية جوهرياً بالخروج عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	١ - يجب ان يعبر المراجع عن راى متحفظ او راى سلبى	فى فقرة ايضاحية قبل فقرة الراى اذكر الاسباب الخاصة بالراى والاثار الرئيسية لعدم التطابق و عدل فقرة الراى

خامساً :- قد تحدث ظروف فى عملية مراجعة القوائم المالية لاحد المنشآت عندما يستنتج المراجع انه من الضرورى أضافة صيغة ايضاحية لتقرير فى حين انه مازال يقوم بالتعبير عن راى غير متحفظ.

المطلوب

تحديد الظروف التى تؤدى الى الخروج عن تقرير المراجعة النموذجى فى حين مازال المراجع يقوم بالتعبير عن راى غير متحفظ . بالنسبة لكل ظرف مطلوب تحديد كيف يتم عرض الصيغة الايضاحية . مطلوب تنظيم الاجابة طبقاً للمثال التالى :-

الظروف	عرض المعلومات الايضاحية
١ -عدم الثبات فى المبادئ المحاسبية بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	١ - يتم شرح التغير فى فقرة ايضاحية تلى فقرة الراى .

الباب الثانى

تقارير خدمات ابداء الراى بخلاف المراجعة

مقدمة

فى الجزء الاول تم دراسة تقرير المراجع الذى يبدى فيه رايه حول القوائم المالية (المركز المالى ، قائمة نتيجة الاعمال ، قائمة التدفقات النقدية) و التى يتم اعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

اما فى هذا الجزء فسوف يتم دراسة التقارير الاخرى التى يعدها المراجع والمحاسب القانونى لعملائه .

ففى السنوات الاخيرة زاد الطلب على خدمات المحاسبين القانونيين المرتبطة بابداء الراى بخلاف عمليات مراجعة القوائم المالية ، الامر الذى حدا التنظيمات المهنية الى اصدار ارشادات عامة و تحديد اطار عام لاعداد تقارير لابداء الراى عنها ، و التى تعتمد محتوياتها على مدى ارتباط اسم المراجع بالقوائم المالية ، و طبيعة البيانات المالية التى يحتويها التقرير بالاضافة الى نوع الخدمات التى قدمها المراجع .

فبالاضافة الى المراجعة الحيادية ، يقوم المراجع و المحاسب القانونى بفحص واعداد Review and compilation كل من التقارير المالية غير المراجعة للشركات الخاصة الى لا تتداول أوراقها المالية بالاسواق و فحص المعلومات المالية الدورية ، فضلاً عن القوائم غير المراجعة للشركات المساهمة التى تتداول اوراقها المالية بالاسواق ، وتتطلب كل هذه المهام انواعاً خاصة من التقارير .

و يمكن تبويب التقارير الخاصة التى يعدها المراجع طبقاً لنوع و طبيعة البيانات المالية التى تتضمنها هذه التقارير ، حيث قد يخص التقرير قوائم مالية تخضع لمبادئ محاسبية آخرى تختلف عن المبادئ المتعارف عليها ، او نتائج فحص عدد معين من

عناصر القوائم المالية مثل المخزون او الاستثمارات ، او نتائج مراجعة و فحص عنصر محدد مثل تقرير مصادفات حسابات المدينين ، كما قد يتعلق التقرير الخاص للمراجع بمدى التزام العميل بمتطلبات قانونية او شروط أتفاقات تعاقدية ، او بيانات أحصاءات مالية فى شكل جداول و نماذج تطلبها الجهات الحكومية المختلفة .

أما النوع الاخير من التقارير الخاصة التى يعدها المراجع فيرتبط بطبيعة خدماته المقدمة للعميل مثل اعداد خطاب مقدم الى البنوك بخصوص القوائم المالية للعميل او اعداد تقرير مرفوع لادارة الشركة بشأن هيكل الرقابة الداخلية او تقارير خاصة بفحص المعلومات المالية الدورية .

تأسيساً على ما تقدم يمكن تقسيم هذا الباب الى الاجزاء التالية :-

الفصل الاول :-

معايير خدمات ابداء الراى و علاقتها بمعايير المراجعة المتعارف عليها .

الفصل الثاني :-

أصدار التقارير الخاصة بابداء الراى .

الفصل الثالث :-

اعداد تقرير المراجع عن هيكل الرقابة الداخلية .

الفصل الرابع :-

اعداد التقرير عن المعلومات المالية الدورية .

الفصل الخامس :-

اعداد التقرير عن المعلومات المالية المتوقعة .

الفصل الاول
معايير خدمات ابداء الراى
و علاقتها بمعايير المراجعة المتعارف عليها
و انواع معايير خدمات ابداء الراى

مقدمة

يتعين التمييز بين مفهوم ارتباط المراجع بالقوائم المالية و بين أرتباط المحاسب القانونى يعمل كموظف بالادارة المالية بمنشأة معينة . و حيث يكون مسئولاً عن اعداد التقارير المالية لها ، و نظراً لعدم أستقلالية هذا المحاسب عن القوائم المالية للشركة الى يعمل بها فيجب ان يوقع هذا المحاسب على هذه القوائم بصفته موظفاً و ليس كمحاسب قانونى .

بوجه عام يقوم المراجع بالاضافة الى المراجعة الحيادية - بفحص و اعداد التقارير المالية غير المراجعة للشركة الخاصة (التى لا تتداول اوراقها المالية بالبورصة) ، و فحص المعلومات الدورية (الربع سنوية) و القوائم غير المراجعة للشركات المساهمة التى تتداول اوراقها المالية بالاسواق . و تتطلب كل هذه المهام أنواعاً خاصة من التقارير .

الهدف الرئيسى من هذا الفصل هنا تحديد الانواع الاخرى من وظيفة خدمة ابداء الراى Attest Services و المعايير الممكنة التطبيقية على كل وظيفة ، بالاضافة الى دراسة علاقة تلك المعايير بمعايير المراجعة المتعارف عليها .

٢/١/١ معايير ابداء الراي و علاقتها بمعايير المراجعة للتعارف عليها .

Attest Standards and Comparisons with GAAP

لم تسلم معايير المراجعة العشرة المقبولة و المتعارف عليها الصادرة عن طريق

المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين من النقد حيث ذكر البعض انها غير محددة بشكل كاف ، بحيث تتضمن كافة نطاق خدمات المحاسب القانونى الواسعة . و يمكن القول بأنه من حوالى ٤٠ سنة لم يتم اعادة دراسة تلك المعايير او تعديلها ، و قد علق على ذلك كل من Mautz and Sharaf بقولهما :-

اذا تم النظر الي معايير المراجعة المتعارف عليها علي انها اول خطوة في تطوير المعايير الحقيقية و المفيدة للمهنة الا انها تمثل حدث هام او مرحلة هامة حقاً ، مع ذلك فمن الواضح انه قد تم قبولها حديثا كبيان نهائي و كافي لهذه المعايير . من وجهة نظرنا فان الاطلاع الدقيق علي تلك يشير الي انها غير مقنعة في هذا الغرض . حيث انها غير محددة بشكل كافي من ناحية توفيرها لرشاد لاي من المصالح المتعددة المرتبطة بعملية المراجعة .

و على الرغم من ان نقد مارتز و شرف لتلك المعايير قد نشر فى عام ١٩٦١ ، فلم يتم بذل أى مجهود كبير فى اعادة دراسة هذه المعايير حتى منتصف الثمانينات .

وفى الثمانينات ناقش عديد من الباحثين أهمية ان تقوم التنظيمات المهنية باعادة دراسة المعايير العشرة ، و أستجابة لذلك فان مجلس معايير المراجعة و لجنة الخدمات المحاسبية و الفحص قد أصدرا فى عام ١٩٨٦ بيان بمعايير ابداء الراى Statements on Standards for Attestation Engagements .

و قد أدت مهارات و خبرات المحاسبين القانونيين فى السنوات الاخيرة الى زيادة الطلب على خدماتهم بالاضافة الى تطوير التنظيمات المهنية ، الامر الذى أدى الى طلب العديد من خدمات ابداء الراى التى تم التوسع فيها بخلاف مراجعة القوائم المالية.

على ذلك تعتبر أيضاحات معايير ابداء الراى مسئولية مشتركة لمجلس معايير المراجعة ، و لجنة خدمات الفحص المحاسبى و اللجنة التنفيذية لخدمات الاستشارات الادارية .

و قد تم تعريف وظيفة ابداء فى قائمة معايير خدمات ابداء الراى على النحو التالى :-

---

تعرف وظيفة ابداء الراي بانها عبارة عن تلك الوظيفة التي يرتبط فيها الممارس او مزاول المهنة (المحاسب القانوني) باصدار اخطار مكتوب يعبر فيها عن نتيجة بشان أمكانية الثقة في التأكيد المكتوب و الذي يعتبر مسئولية طرف اخر .

و قد قام المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين باصدار سلسلة جديدة من النشرات الرسمية بعنوان أيضاحات عن معايير ابداء الراى Statements On Standards for Attestation Enagements (SSAES) بغرض توفير ارشادات و اطار عام لأداء خدمات الراى و اصدار تقارير عنها .

عند اداء مهمة ابداء الراى - فان المحاسب القانونى يجب أن يستوفى معايير ابداء الراى المقررة بالاضافة الى اية معايير رسمية - على سبيل المثال - أيضاحات و نشرات معايير المراجعة (SASS) الممكنة التطبيق .

و غنى عن القول فان معايير ابداء الراى لا تحل محل معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAP) ، بالأخرى فهى تعتبر توسع طبيعى فى المعايير العشرة المقبولة و المتعارف عليها .

تتكون معايير ابداء الراى من احدى عشر معياراً يمكن تبويبها الى ثلاثة مجموعات هى المعايير العامة ، معايير العمل الميدانى ،و معايير اعداد التقارير .

يوضح الشكل الايضاحى رقم (١٩) تحليل مقارن لمعايير ابداء الراى مع معايير المراجعة المتعارف عليها .

باستقراء ما ورد بهذا الشكل يتضح وجود ثلاثة أختلافات منهجية جوهرية بين تلك المعايير و تتمثل فيما يأتى :-

١ - لا تقتصر مهمة ابداء الراى على القوائم المالية التاريخية ، من هنا فان تلك المعايير الخاصة بابداء الراى لا تشير الى القوائم المالية و بالتالى الى معايير المراجعة المتعارف عليها .

٢ - تسمح للمحاسب ان يقوم باعطاء ضمان او ثقة على التأكيدات التى تكون تحت المستوى الذى تم التعبير عنه عند مراجعة القوائم المالية التقليدية (راى ايجابى) .

٣ - تهدف الى توفير خدمات ابداء الراى التى يتم تفصيلها حسب أحتياجات مستخدمين محددين و لاغراض الاستخدم الخاص و المحدد للتقرير .

شكل ايضاحي (رقم ١٩)

تحليل مقارن لمعايير ابداء الراي

و معايير المراجعة المتعارف عليها

معايير ابداء الراي	معايير المراجعة المتعارف عليها
المعاير العامة	
١ - يجب ان يتم اداء المهمة عن طريق ممارس او مزاول للمهنة لديه قدراً كافياً من التدريب الفنى و المهنى فى اداء وظيفة ابداء الراى .	١ - يجب ان يتم اداء عملية لمراجعة عن طريق شخص او اشخاص لديهم قدراً كافياً من التدريب الفنى و المهنى كمراجع .
٢ - يجب ان يتم اداء مهمة ابداء الراى عن طريق ممارس او ممتهن لديه	

معرفة كافية بالموضوع الرئيسى المرتبط بالتأكيد.

٣ - يجب على الممارس اداء المهمة فقط اذا كان لديه سبب للاعتقاد بان الظرفين التاليين متوافرين :-

- ان التأكيد يكون قابل للتقييم فى مواجهة معايير معقولة و التى تتمثل فى انها ، اما محددة عن طريق جهات معترف بها ، او انها محددة عن عرض التأكيد بطريقة واضحة وشاملة بشكل كاف للقارئ المطلع حتى يكون قادراً على فهمها .

- ان التأكيد يكون قابل للتقدير او القياس الثابت بشكل معقول باستخدام هذه المعايير .

٤ - يجب ان يتم الحفاظ على الاستقلال فى الاتجاه العقلى و الفكرى فى كافة الامور المرتبطة بالمهمة عن طريق المزاول او الممارس .

٥ - يجب مزاولة العناية المهنية الواجبة فى اداء المهمة

٢ - يجب الاحتفاظ بالاستقلال فى الاتجاه العقلى و الفكرى فى كافة الامور المرتبطة بعملية المراجعة عن طريق المراجع (أو المراجعين) .

٣ - يجب مزاولة العناية المهنية الواجبة فى اداء عملية المراجعة و إعداد التقرير .

معايير أبداء الراى	معايير المراجعة المتعارف عليها
معايير العمل الميدانى	
١ - يجب ان يتم تخطيط العمل والاشراف على المساعدين بشكل صحيح و دقيق .	١ - يجب ان يتم تخطيط عملية المراجعة بشكل كاف و الاشراف الصحيح والدقيق على المساعدين .
	٢ - يجب الحصول على فهم كاف بهيكل الرقابة الداخلية، وذلك لتخطيط عملية المراجعة ولتحديد طبيعة توقيت و مدى أو نطاق الاختبارات التى يتعين ادائها .
٢ - يجب الحصول على دليل أثبات كاف لتوفير اساس معقول للتعبير عن الاستنتاج فى التقرير .	٣ - يجب الحصول على دليل اثبات كاف و صالح من خلال الفحص والملاحظة و الاستفسارات و المصادقات لتوفير اساس معقول لابداء الراى فيما يتعلق بالقوائم المالية موضع المراجعة
معايير اعداد التقرير	
١ - يجب ان يوضح التقرير التأكيد محل التقرير ، كما يجب ان يتم تحديد طبيعة المهمة .	١ - يجب ان يوضح التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً لمبادئ المحاسبة لمتعارف عليها .
٢ - يجب ان يوضح التقرير استنتاج المزاول بخصوص ما اذا كان التأكيد قد	٢ - يجب ان يحدد التقرير الظروف التى لم يتم فيها تطبيق مثل هذه

تم عرضه طبقاً للمعايير المقررة و التى يتم القياس عليها .

٣ - يجب ان يحدد التقرير كافة الاحتياطيات الجوهرية للمزاول بشأن لمهمة و عرض التأكيد .

٤ - يجب أن يتضمن التقرير الخاص بمهمة معينة تقييم تأكيد معين و الذى تم اعداده بالتطابق مع معايير متفق عليها او بمهمة معينة بالتطبيق مع الاجراءات المتفق عليه أيضاحاً و بياناً يحدد أستخدامه الى الاطراف التى وافقت على مثل تلك المعايير او الاجراءات .

المبادئ بثبات فى الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة .

٣ - يجب ان تعبر القوائم المالية بشكل كاف و مناسب عن ما تتضمنه من أفصاحات أخبارية ما لم يشير تقرير المراجعة الى خلال ذلك .

٤ - يجب ان يتضمن التقرير التعبيرعن الراىٔ بخصوص القوائم المالية كوحدة واحدة او على بيان بان المراجع لا يستطيع ابداء الراى فى القوائم لمالية ، و فى حالة عدم ابداء فيها ككل يجب ذكر اسباب ذلك ، و فى جميع الحالات عندما يرتبط اسم المراجع بقوائم مالية يجب ان يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذى يقوم به المراجع و درجة المسئولية التى يتحملها .

يتضح من الشكل السابق مدى الاختلافات الفكرية فيما بين معايير ابداء الراى عن معايير المراجعة المتعارف عليها ، حيث آن هناك معيارين من معايير ابداء الراى الخامس لم يتم تضمينها فى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها ، علاوة على ذلك فان أحد معايير العمل الميدانى و اثنان من معايير اعداد التقرير فى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها لم يتم تضمينها فى ظل معايير ابداء الراى .

يحدد المعيارين العامين الجديدين القيود المرتبطة بخدمات ابداء الراى . هذا النوع من الخدمة يقتصر على المهام التى فيها : (١) يكون للمحاسب القانونى معرفة كافية بالموضوع المرتبط بالتأكيد ، (٢) يكون قابل للقياس الثابت بشكل معقول عن طريق أستخدام معايير مقررة او محددة .

المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى فى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها يتطلب من المراجع ان يقوم بالحصول على فهم بهيكل الرقابة . هذا المعيار تم حذفه لسببين هما :-

(١) عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قابل للتطبيق ، فإن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر مجرد نشاط يتعلق بتجميع دليل أثبات كاف يتطلبه المعيار الثانى لمعايير العمل الميدانى من معايير ابداء الراى .

(٢) ان نظام الرقابة الداخلية غير قابل للتطبيق فى كافة مهام ابداء الراى .

معايير اعداد التقرير المحذوفة (لمعايير المراجعة المتعارف عليها) تتعلق بالثبات و الافصاحات عن المعلومات . يتضمن المعيار الثانى من معايير ابداء الراى كل من تلك المعايير بسبب انها تتطلب التوصل الى استنتاج بشأن ما اذا كانت التأكيدات قد تم عرضها بالتطابق مع المعايير المقررة او المحددة .

٢/١/٢ أنواع الضمان و توزيع التقرير عند ابداء الراى

لقبول مهمة ابداء الراى ، يجب ان يستوفى المحاسب القانونى كافة المعايير العامة و التى تتضمن كفاءة المحاسب القانونى و معرفته بالموضوع الخاص بالمهمة ، الاعتقاد بان المعايير المعقولة توجد لتقييم التأكيدات محل المهمة ، الاستقلال بالاضافة الى المقدرة على ممارسة العناية الواجبة .

تتضمن اداء خدمة ابداء راى معينة كل من :-

- تجميع ادلة الاثبات لتدعيم و تأييد التأكيد .
- تقييم عمليات القياس و التوصيل للفرد و الذى يقوم باعداد التأكيد موضوعياً .
- اعداد تقرير عن النتائج .

تتعلق خدمات الراى بالاساس الذى يقوم عليه التأكيد و التأييد المرتبط به ، لذلك فان خدمات الراى تتميز بانها تحليلية و أنتقادية و فاحصه بطبيعتها .

أنواع الضمان و التأكيد Types of Assurance

قد يعبر المحاسب القانونى عن ثلاثة مستويات من الضمان او التأكيد هى :-

- ضمان او تأكيد أيجابى عن اساس عملية المراجعة او فحص تأكيد معين.
- ضمان سلبى على اساس فحص معين او تطبيق اجراءات متفق عليها على تأكيد معين .

يؤدى الضمان الايجابى الى التعبير عن الراى عما اذا كانت التأكيدات قد تم عرضها للمعايير المقررة او المحددة . و هذا النوع من الضمان يتضمن (و لكن لا يقتصرعلى) التعبير عن راى غير متحفظ عن القوائم المالية التى تمت مراجعتها . يعتبر الضمان الايجابى ملائماً عندما تكون مخاطر ابداء الراى عند مستوى منخفض.(١).

---

(١) تعتبر مخاطر ابداء الراى مثل مخاطر المراجعة من حيث المفهوم ، وهى عبارة عن مخاطر ان المحاسب القانونى سوف يفشل بدون ان يعلم - فى تعديل التقرير بشكل غير ملائم عندما يتم تحريف تأكيد معين بشكل جوهرى .

يؤدى الضمان السلبى الى استنتاج المحاسب القانونى بأن لا شئ قد نما الى علمه بان التأكيدات لم يتم عرضها طبقاً للمعايير المقررة ، هذا النوع من الضمان يعتبر ملائماً عندما يكون نطاق العمل أقل من الفحص ، و ان هناك مستوى معتدل من مخاطر ابداء الراى . عند أعطاء ضمان سالب - فان المحاسب القانونى أيضاً يتعين عليه عادة ان يمتنع عن ابداء الراى عن التأكيدات .

الضمان الموجود فى التقرير عن تطبيق الاجراءات المتفق عليها على تأكيد معين يعتمد على طبيعة و نطاق الاجراءات المتفق عليها عن طريق المحاسب القانونى و الطرف الذى يطلب الخدمة . عندما تكون هذه الاجراءات شاملة - من الممكن ان يتم التعبير عن ملخص للنتائج فى تقرير المحاسب القانونى . هذا النوع من الاستنتاج يعتبر ملائماً عندما تكون مخاطر ابداء الراى الخاصة بالتأكيد الذى تطبق على الاجراءات المتفق عليها منخفضة . على النقيض من ذلك فعندما تكون تلك الاجراءات فى الحد الادنى فيجب ان يتم التعبير عن ضمان سالب . من الممكن أيضاً فى نفس التقرير بالنسبة للمحاسب القانونى ان يقوم بالتعبير عن ملخص للنتائج عن بعض التأكيدات و ضمان سالب عن تأكيدات آخرى . فبعض النظر عن نوع الضمان الذى يتم ابداءه فان المحاسب القانونى يجب ان يمتنع عن ابداء الراى على التأكيدات عند اعداد تقرير عن تطبيق الاجراءات المتفق عليها .

توزيع التقرير Distribution of the Report

عندما يتم التعبير عن ضمان ايجابى ، فليس هناك اى قيد على توزيع تقرير المحاسب - كما فى حالة التقرير عن القوائم المالية محل المراجعة ، فان التقرير يمكن توزيعه على حمله الاسهم و الجهات الخارجية الاخرى . بينما عند ابداء ضمان سلبى طبقاً لخدمة الفحص فان توزيع التقرير يمكن ان يكون عاماً او مقيداً أعتماداً على طبيعة التأكيدات - توزيع كافة التقارير تأسيساً على الاجراءات المتفق عليها يعتبر مقصوراً على الجهة التى حددت الاجراءات .

يصور الشكل التالى (رقم ٢٠) ملخص عن الحقائق الملائمة المتعلقة بتقارير ابداء الراى ، اما مسئوليات المحاسب القانونى فى الانواع المحدودة لوظائف ابداء الراى يتم التعبير عنها و شرحها فى الاجزاء التالية .

شكل ايضاحي رقم (٢٠)

ملخص تقارير ابداء الراى

نوع مهمة ابداء الراى	نوع الضمان	مستوى مخاطر ابداء الراى	توزيع التقرير
المراجعة او الفحص	ايجابى	منخفض	عام
الفحص	سالبى	معتدل	عام او مقيد
الاجراءات المتفق عليها	ملخص النتائج	منخفض	مقيد
	ضمان سالبى (١)	معتدل	مقيد

(١) يمكن للمحاسب القانونى ان يعبر عن كل من ملخص النتائج و ضمان سالبى فى بعض الحالات .

الفصل الثانى

اصدار التقارير الخاصة

بابداء الراى

مقدمة

يقصد بالتقارير الخاصة بتلك التقارير التى تنتج من مراجعة او تطبيق اجراءات متفق عليها على بيانات مالية تاريخية بخلاف القوائم المالية التى يتم اعدادها طبقاً للمبادى المحاسبية المتعارف عليها . و قد اشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٦٢) والتى جاءت بعنوان التقارير الخاصة Special Reports الى اصطلاح التقارير الخاصة و الذى يطبق على تقارير المحاسبين و المراجعين القانونيين عند قيامهم باداء المهام التالية:-

١ - مراجعة قوائم مالية تم اعدادها وفقاً لاسس (على سبيل المثال الاساس النقدى) آخرى لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٢ - مراجعة بعض عناصر او حسابات او بنود القوائم المالية (مثل المخزون اوالاستثمار) .

٣ - عمل اجراءات فحص او مراجعة بهدف اعداد تقارير بمدى التزام العميل بشروط اتفاقيات مالية او تجارية مع أطراف آخرى او متطلبات قانونية تتعلق بالقوائم المالية المراجعة .

٤ - أعداد معلومات مالية فى شكل قوائم او جداول خاصة تتطلب شكلاً خاصاً من تقارير المراجعة (مثل تلك التى تتطلبها الجهات الحكومية) .

١/٢/٢ مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأسس أخري بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (١٤) القوائم المالية التى يراجعها المراجع والتى يعد عنها تقريره على النحو التالى :-

« عرض للبيانات المالية مشتملة على المذكرات الايضاحية الملحقة بها او المستخرجة من السجلات المحاسبية ، و التى تهدف الى الافصاح عن الموارد الاقتصادية ، و التزامات المنشأة فى تاريخ معين ، او التغيرات التى طرأت على هذه الموارد و الالتزامات خلال فترة زمنية معينة على ضوء اساس محاسبى شامل . »

و قد نصت تلك النشرة على ان هناك اربعة أسس محاسبية شاملة بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هى :-

١ - الأسس المستخدمة فى الإلتزامات بمتطلبتها و ضوابط اعداد التقارير المالية للهيئات التنظيمية الحكومية ، على سبيل المثال الطرق و المبادئ المحاسبية التى تفرضها الجهات الحكومية (مثال الجهاز المركزى للمحاسبات) على الشركات التى تخضع لاشرافها (شركات قطاع الاعمال) .

٢ - الاساس المستخدم فى استيفاء أقرارات المنشأت عن ضرائب الدخل ، مثل الطرق و المبادئ المحاسبية التى تفرض عن طريق مصلحة الضرائب تنفيذاً للقانون الضريبى و يلتزم بها الشركات عند حساب الدخل الضريبى الخاص بالفترة المالية المعد عنها التقرير السنوى .

٣ - الاساس النقدى المحاسبى للمتحصلات و المدفوعات ، او الأساس النقدى المعدل (حيث يتم فى ظله رسملة قيمة الاصول الثابتة و حساب الاستهلاك فقط) .

٤ - الاساس الذى يعتمد على مجموعة معايير محددة لها تأييد عام مثل طرق المحاسبة التى تعتمد على معايير يلتزم العميل باتباعها فى المحاسبة عن العاصر الجوهرية بالقوائم المالية مثل طرق المحاسبة فى ظل التقلبات فى الأسعار .

يعتبر أستخدام أى اساس محاسبى شامل آخر أمراً شائعاً ، حيث أن كثيراً من الشركات التى تخضع لرقابة الجهات التنظيمية تمسك حساباتها على اساس تم أقراره وتحديده عن طريق هذا التنظيم الحكومى . على سبيل المثال فان طرق السكك الحديدية تلتزم بمتطلباتها لجنة التجارة داخل الولاية ، كما أن شركات التأمين تتبع المتطلبات المحاسبية للجنة التأمين . بالاضافة الى ذلك فان كثيراً من المنشآت الصغيرةو المهنيين الفرديين على سبيل المثال الاطباء ، المحامين و المحاسبين القانونيين يعتمدون على استخدام الاساس النقدى المحاسبى لاغراض ضرائب الدخل او الاساس النقدى المعدى . و عندما تستخدم منشأة ما اساس محاسبى آخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ينبغى الاشارة الى هذا الاساس فى الملاحظات المتمة للقوائم المالية .

تسمح نشرات معايير المراجعة للمراجعين بتغيير المعايير المستخدمة فى قياس مدى صدق و عدالة القوائم المالية ، من معايير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الى المبادئ المحاسبية الشاملة الاخرى (الاسس الاربعة السابقة) . و يعنى ذلك ان فى امكانية المراجع اصدار اى نوع من التقارير (تقرير غير متحفظ ، تقرير متحفظ ، تقرير سلبى - تقرير عدم ابداء الراى) بخصوص قوائم مالية معدة طبقاً لاسس محاسبية شاملة آخرى بخلاف المبادئ المتعارف عليها .

يجب ان يتضمن تقرير المراجعة عن القوائم المالية المعدة على اساس محاسبى شامل آخر Other comprehensive Basis of Accounting (OCBOA)

بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أربعة فقرات هى :-

١ - فقرة أفتتاحية

و هى تناظر نفس الفقرة الافتتاحية فى التقرير النموذجى او المعيارى للمراجع ، باستثناء استخدام تعاريف اكثر تمييزاً للقوائم المالية على سبيل المثال قائمة الاصول و الخصوم الناتجة عن العمليات المالية .

٢ - فقرة النطاق

و هى نفس الفقرة المناظرة لتك الموجودة فى التقرير المعيارى للمراجع ، حيث يتم تعريف القوائم المالية التى تم فحصها مع الاشارة الى ذلك الفحص قد تم على ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها .

٣ - فقرة ايضاحية

و هى تلى فقرة النطاق حيث تشتمل على ما يلى :-

- طرق المحاسبة المستخدمة فى اعداد القوائم محل الفحص .
- اشارة الى الملحوظة المرفقة بالقوائم و التى توضح اوجه الاختلاف بين طرق المحاسبة المستخدمة و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- تأكيد على ان اعداد وعرض القوائم المالية قد تم طبقاً لاساس محاسبى شامل آخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٤ - فقرة الراي :-

و التى تعبر عن راى المراجع (او الامتناع عن ابداء الراى) عما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت بعدالة طبقاً للاساس المحاسبى المقرر و المتفق عليه .

و كما فى حالة القوائم المالية المعدة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فان تقرير المراجع عن القوائم المعدة طبقاً لاى اساس محاسبى شامل آخر قد يتضمن صيغة أيضاحية أضافية عندما :-

- لا يستطيع المراجع ان يبدى رايأ غير متحفظاً .

- ان تتطلب الظروف صيغة ايضاحية مع راى غير متحفظ .

يوضح الشكل الايضاحى التالى مثالاً على التقرير الخاص للمراجع عن القوائم المالية المعدة على الأساس النقدى المحاسبى .

شكل أيضاحي رقم (٢١)

تقرير المراجع الخاص المعد طبقاً

للاساس المحاسبى النقدى

تقرير المراجع الحيادى

قمنا بمراجعة قوائم الأصول و الخصوم المرفقة الناشئة عن العمليات النقدية لشركة ..... فى ٣١ ديسمبر عام .... ، و عام .... و القوائم المرتبطة بها - قائمة الايرادات المحصلة و المصروفات المدفوعة عن السنوات المنتهية فى هذا التاريخ .

تعتبر تلك القوائم مسئولية ادارة الشركة ، أما مسئوليتنا فهى تتمثل فى ابداء الراى عن تلك القوائم المالية تأسيساً على مراجعتنا .

قمنا باجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها . تتطلب تلك المعايير ان تقوم بتخطيط و اجراء عملية المراجعة بهدف الحصول على ضمان معقول بشأن ما اذا كانت القوائم المالية خالية من اى تحريف جوهرى . تتضمن عملية المراجعة فحص أدلة الاثبات المؤيدة للقيم و الانفصاحات فى القوائم المالية - على اساس أختيارى ،أيضاً تتضمن عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التى يتم عملها عن طريق الادارة بالاضافة الى تقييم العرض الشامل للقوائم المالية . و نعتقد بان مراجعتنا توفر اساس معقول لراينا .

و كما هو مذكور فى الملحوظة رقم .... فأن تلك القوائم المالية قد تم اعدادها على اساس المتحصلات و المدفوعات النقدية و التى تعد على اساس محاسبى شامل آخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

و فى راينا ان القوائم المالية المشار اليها بعاليه تعرض بعدالة الاصول و الخصوم الناشئة من العمليات النقدية لشركة ..... فى ٣١ ديسمبر عام .... ، و عام ،.... و ايراداتها المتحصلة و مصروفاتها المدفوعة أثناء السنوات المنتهية فى هذا التاريخ على الاساس المحاسبى المقرر فى الملحوظة رقم ..... .

يلاحظ ان الصيغة المميزة تستخدم لوصف القوائم المالية فى الفقرة الافتتاحية و فى صياغة فقرة الراى . و سوف يتكون التقرير الخاص عن القوائم المعدة على اساس محاسبى شامل اخر من خمسة فقرات عندما يكون توزيع التقرير مقيد ، قد يحدث هذا القيد بالنسبة للنوع الاول من الاساس المحاسبى بخلاف أحد مبادئ المحاسبة المتعارف عليها - و الذى سبق شرحه . هذا و يجب ان تكون الصيغة المقيدة فى الفقرة الاخيرة عن التقرير .

٢/٢/٢ التقرير عن بعض عناصر حسابات او بنود القوائم المالية
Report on specified Elements, Accouts and Items of financi statements

يمكن تبويب هذه التقارير فى مجموعتين هما :-

١ - اعداد تقارير مراجعة يبدى فيها المراجع رايه بخصوص حسابات او بنود او عناصر معينة فى القوائم المالية ، مثال ذلك راى المراجع عن عدالة عرض حسابات المدنيين بقائمة المركز المالى .

٢ - تقارير نتائج اجراء فحص او تحليل مكلف باداتها المراجع لحساب او عنصر معين ، مثال اعداد ارسال و تحليل مصادقات يرسلها المراجع على حسابات المدنيين .

المراجعة Audit

تبلغ عملية المراجعة ذروتها عند ابداء الراى عن عدالة عرض عناصر ، حسابات او بنود معينة . قد يتم عرض بيانات محددة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، أو أى اساس محاسبى اخر شامل او على اساس أتفاق معين مثل عقد ايجار معين . تعتبر كافة معايير المراجعة المتعارف عليها قابلة للتطبيق عندما يتم عرض البيانات . المحددة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها او اى اساس محاسبى شامل آخر . والاكان المعيار الاول من معايير اعداد التقارير غير قابل للتطبيق . و قد يتم أبداء الرأى بخصوص عناصر ، حسابات او بنود محددة بالارتباط بعملية مراجعة القوائم المالية او بالارتباط بمهمة منفصلة و مستقلة عن مراجعة تلك القوائم .

يتطلب الامر وضع صياغة مميزة فى الفقرات الافتتاحية و النطاق و الراى من التقرير الخاص ، حيث ان المراجع لا يعد تقريره عن القوائم المالية كوحدة واحدة . يوضح الشكل التالى تقرير خاص عن عقد حق أمتياز معين .

شكل ايضاحي (٢٢)

تقرير خاص عن عقد أمتياز منفصل عن عملية المراجعة

بيانات تم مراجعتها علي اساس تقديمها طبقاً لاتفاق معين

تقرير المراجع الحيادي

قمنا بمراجعة جداول حق الامتياز المطبق على أنتاج الة معينة للقسم أ لشركة س للسنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام .... فى ظل شروط أتفاقية الترخيص المؤرخة ١٤ ما يو عام .... بين شركة ص و شركة س . هذا الجدول يعتبر مسئولية ادارة شركة س و تتمثل مسئوليتنا فى ابداء الراى عن ذلك الجدول تأسيساً على مراجعتنا .

قمنا باجراء مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها . تستلزم تلك المعايير ان نقوم بتخطيط و اجراء عملية المراجعة للحصول على ضمان معقول بشأن ما اذا كان جدول حق الامتياز خالى من اى تحريف جوهرى ام لا . تتضمن عملية المراجعة فحص دليل الاثبات المؤيد للقيم و الافصاحات فى الجدول - على اساس أختيارى .

أيضاً تتضمن عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و التقديرات الجوهرية التى قامت الادارة بعملها بالاضافة الى تقييم العرض الشامل بالجدول ، ونعتقد ان مراجعتنا توفر اساس معقولا لرأينا .

و قد تم اخطارنا - أنه فى ظل تفسير شركة س للاتفاقية المشار اليها فى الفقرة الاولى - فان حق الامتياز قد أستند تقييمه الى عدد الالات المنتجة . . و ما الى ذلك ...

فى راينا فان جدول حق من الامتياز المشار اليه بعاليه يعرض بعدالة عدد الالات المنتجة عن طريق القسم (أ) لشركة س أثناء السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر عام ...... و مقدار حق الامتياز المطبق فى ظل أتفاقية الترخيص المشار اليها بعاليه .

أعد هذا التقرير لاغراض تقديم معلومات و أستخدامها لصالح مجلس الادارة وادارة الشركة س و الشركة ص و يجب الا يتم أستخدامه لاية اغراض آخرى .

الاجراءات المتفق عليها Agreed - upon procedures

كما تم الاشارة سابقاً فان تطبيق الاجراءات المتفق عليها لا تشكل عملية المراجعة . حيث قد تحدث عملية تطبيق الاجراءات المتفق عليها فى عملية أقتناء و شراء مقترحة عندما يطلب المشترى المرتقب من المحاسب فقط ان يقوم بتسوية ارصدة البنك ويرسل مصادقة على حسابات المدينين . وقد يوافق المحاسب الحيادى على مهمة تطبيق الاجراءات المتفق عليها على عناصر ، حسابات او بنود محدده من القوائم المالية فى ظل شرطين و موقفين هما :-

(١)- يجب ان يكون لدى المحاسب والطرف الذى يطلب الخدمة فهم بالاجراءات التى يتعين اجرائها.

(٢)-يجب ان تقتصر عملية توزيع التقرير على الاطراف المرتبطة ومحددة الاسماء .

وقد نصت نشرة معايير المراجعة رقم (٣٥) بعنوان -تقارير خاصة -تطبيق الاجراءات عليها على عناصر - حسابات وبنود محددة فى أحد القوائم المالية Special Reports - Applying Agreed - upon Procedures to specified Elements , Accounts or Items of a Financial Statements .

على ان تقرير المحاسب القانونى عن نتائج الاجراءات المتفق عليها يجب ان :-

١- يشير الى العناصر و الحسابات والبنود التى يتم تطبيق الاجراءات عليها.

٢- تحديد التوزيع المحدد للتقرير.

٣- تعداد الاجراءات المؤداه.

٤-التعبير عن ملخص للنتائج أو الضمان السلبى أو كلا منهما.

٥- الامتناع عن إبداء الرأى بخصوص تلك العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة

٦-تحديد ان التقرير يرتبط فقط بتلك البنود المحددة ولايمتد الى القوائم المالية للشركة كوحدة واحدة.

٢/٢/٣. تقارير عن الالتزام باتفاقات تعاقدية أو متطلبات قانونية
Reports on Compliance with contractual Agreements or Regulatovy Requirements

قد تلزم بعض الاتفاقيات التعاقدية أو المتطلبات القانونيةالشركات على تقديم تقرير معتمد بواسطة مراجع ومحاسب قانونى بمدى التزامها بشروط هذه الاتفاقات أومتطلبات القانون . فعلى سبيل المثال قد يلزم عقد الاقتراض من أحد البنوك والشركة المقترضة بضرورة الاحتفاظ بنسبة تداول معينة أو إنشاء صندوق أموال مخصصة لسداد قيمة القرض والفوائد المستحقة أو الالتزام بعدم توزيع ارباح نقدية على المساهمين او ما الى ذلك من القيود والشروط.

وقد يطلب المقرض من المقترض ان يقدم له تقرير معتمد من المراجع بالتزام المقترض بشروط القرض.

هذا وتكون صيغة تأكيد المراجع بالتزام العميل بشروط التعاقد بلغة النفى فى تقرير مستقل أو فقرة مستقلة بتقرير المراجع المرفق به القوائم المالية ، بشرط ان يكون المراجع قد قام فعلا بمراجعة القوائم المالية التي يرتبط بها شروط التعاقد تحت الفحص، وفيما يلى مثالاً عن تأكيد المراجع المكتوب بصيغة النفى :-

«وبخصوص فحصنا هذا ، لم يرد لانتباهنا أى شئ يدعوا الى مخالفة الشركة لشروط أو بنود أو الاقرارات الواردة بالعقد المذكور .. ويجب مراعاه ان فحصنا لم يهدف أساساً الى اكتشاف عدم التزام شركة .... بشروط العقد المذكور.»

وقد اشارت نشرة معايير المراجعه الى ان ذلك الضمان يجب الا يتم :-

١- إعطاءه اذا لم يكن المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية التى ترتبط بها تلك الاتفاقات أو المتطلبات القانونية.

٢-المدى الذى لاترتبط به العقود بالامور الخاصة بالمراجعة.

ويجب ان تكون صيغة التقرير مقيدة ، بحيث لا يتم توزيع المعلومات المستندة الى الضمان السلبى الا على الاطراف الداخلية فى المنشأه (مثال مجلس الادارة) والاطراف المرتبطة باتفاقية القرض او المتطلبات القانونية .

يوضح الشكل رقم(٢٣) تقرير مستقل عن الالتزام بالاتفاقات التعاقدية او المتطلبات القانونية.

شكل إيضاحي رقم (٢٣)

تقرير خاص عن الالتزام الموضح في تقرير منفصل

تقرير المراجع الحيادي

قمنا بالمراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها على الميزانية العمومية لشركة س ف ٣١ ديسمبر عام ---- والقوائم المرتبطة بها قوائم الدخل، الارباح المحتجزة والتدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، وقد قمنا باصدار تقريرنا المؤرخ فى ١٦ فبراير عام -----.

بالارتباط بمراجعتنا .. لم يتم الى عملنا أى شئ يجعلنا نعتقد ان الشركة فشلت فى الالتزام بشروط او العقود او المخصصات او شروط الاقسام من رقم...الى رقم ... المتضمن فى العقد المؤرخ ٢١ يوليو عام .... مع بنك شركة ص ، أى انه يرتبط بالامور المحاسبية.

مع ذلك فان مراجعتنا لم توجه بصفة رئيسية الى الحصول على المعرفة الخاصة بمثل هذا الالتزام.

تم إعداد هذا التقرير فقط لتوفير معلومات لاستخدام مجلس الادارة وإدارة شركة س وبنك شركة ص ويجب عدم إستخدامه لاى أغراض أخرى

ويلاحظ هذا التقرير لايتبع النموذج الخاص بالتقارير الخاصة الموضحة سابقا فى الفصل . السبب وراء ذلك ان البيانات موضع التقرير لم يتم مراجعتها . لذلك فان الفقرة الافتتاحية تشير فقط الى مراجعة القوائم المالية وليس هناك فقرة للنطاق . بالاحرى فان الفقرة الثانية تتضمن ضمان سلبى وإيضاح بان المراجعة (للقوائم المالية) لم توجه بشكل رئيسى نحو تحديد الالتزام . تحتوى الفقرة الاخيرة على صيغة توزيع مقيدة والتى تعتبر نمطية فى كثير من التقارير الخاصة

٤/٢/٢ عرض المعلومات المالية في قوائم ونماذج خاصة تتطلب شكلا خاصاً من تقارير المراجعة.

قد يطلب من المحاسب القانونى فى بعض الاحيان ان يقوم بملء نماذج او جداول لجهات معينة (سواء حكومية او منشآت او بنوك) بمعلومات مستخرجة من تقريره (مثل الهيئة العامة للإستثمار وسوق المال) ، وقد يمتنع المراجع فى كثير من الاحيان عن اعداد تلك النماذج أو الجداول نظرا لعدم مطابقتها لمعايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجع . حيث قد تتطلب بعض هذه النماذج من المراجع ان يبدى رأيا او يقر بمعلومات مستخرجة من تقريره تتعارض مع مسئولياته المهنية . وقد يتطلب الامر هنا أما تعديل صياغة النموذج باضافة أو حذف جملة او عبارة معينه أو تعديله بالكامل ، أو ارفاق تقرير مستقل بهذا النموذج .

الفصل الثالث

اعداد تقرير المراجع

عن هيكل الرقابة الداخلية

Reporting , On Internal Control Structure

تنص نشرة معايير المراجعة رقم (٣٠) الصادرة بعنوان اعداد تقارير عن هيكل الرقابة الداخلية على ان المحاسب والمراجع القانونى قد يقبل مهمة ابداء الرأى عن هيكل الرقابة الداخلية للعميل فى ظل عدة مواقف هى [١]

١- ابداء رأى بشأن هيكل الرقابة الداخلية فى لحظة معينة واثره على بيانات محددة.

٢-اعداد تقرير عن كل او جزء من هيكل المنشأه تستخدمه جهه معينة ومحدده لغرض معين (ادارة العميل او جهه حكومية معينة او أى طرف ثالث معروف) وذلك تأسيساً على معايير مقررة ومحددة مسبقا .

٣-اعداد تقارير أخرى ذات غرض خاص عن كل اجزاء او لبعض الاجزاء من هيكل المنشأه.

وقد تم تغطية مسئوليات المحاسب والمراجع القانونى فى كل موقف او حاله عن طريق نشرات معايير المراجعة التى تصدرها التنظيمات المهنية

١/٣/٢ الارتباط بمهمة ابداء الرأي

للتعبير عن الرأى يجب على المحاسب القانونى القيام بفحص Examination

---

(١) تم تعديل تلك النشرة بأخرى حديثة برقم (٥٥) صادرة عن المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين .

هيكل الرقابة الداخلية للمنشآه . وقد يتم اجراء عملية الفحص بشكل منفصل ومستقل عن أو بالارتباط بعملية مراجعة القوائم المالية للمنشآه، فى الحالة الاخيرة --من الضرورى بوجه عام للمحاسب ان يتوسع فى نطاق دراسته حتى يكون لديه اساس معقول لابداء الرأى عن هيكل الرقابة الداخلية ككل - على سبيل المثال - يجب ان يتم فحص جميع اجراءات الرقابة وأختبارها بغرض قياس فعاليتها وليس لمجرد أختيار تلك الانظمة لتقييم مخاطر الرقابة ..وظيفة ابداء الرأى الخاص بالتعبير عن الرأى يؤدى الى اعطاء ضمان أيجابى بشآن هيكل الرقابة الداخلية..

عند اجراء عملية الفحص لأغراض التعبير عن الرأى ، يجب على المحاسب القانونى ان :-

١- يقوم بتخطيط نطاق مهمة الفحص (الارتباط).

٢-إستعراض و فحص نتائج عملية الفحص والاختبارات.

٣-إجراء إختبار نظم الرقابة الداخلية.

٤-تقييم نتائج عملية الفحص والاختبارات.

تعتبر هذه الخطوات مناظرة لتلك المحددة عندما تتم دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية كجزء من عملية مراجعة القوائم المالية [(١)] بالاضافة لذلك يجب ان يحصل المحاسب القانونى على أقرار مكتوب من الادارة يفيد بمسئولية الادارة عن تآسيس والاحتفاظ بهيكل الرقابة الداخلية ، كما ينص على ان الادارة قد أفصحت للمحاسب اللقانونى عن كافة أوجه الضعف الجوهرية الموجودة فى هيكل الوقابة الداخلية .

---

(١) ينظر بالتفصيل :

د / أمين السيد أحمد لطفى ، أجراءات وأختبارات المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٣ .

عندما يتم اجراء عملية الفحص كجزء من عملية المراجعة المالية ، ليس مطلوبا من المراجع ان يجرى ازدواج فى أى أجراءات مراجعة يمكن ان تتم فى عملية المراجعة .

شكل أيضاحي ٢٤

تقرير عن هيكل الرقابة الداخلية

تأسيسا علي الارتباط بابداء الرأي

قمنا بدراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية لشركة س والشركات التابعة بالتبعية ف ٣١ ديسمبر عام ---- . وقد اجريت دراستنا وتقييمنا طبقا للمعايير المحدده عن طريقه المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين .

تعتبر ادارة الشركة مسئولة عن تحديد والاحتفاظ بهيكل للرقابة الداخلية للوفاء بتلك المسئولية - يتطلب الامر وجود تقديرات وأحكام شخصية للإدارة لاغراض تقييم الفوائد المتوقعة والتكاليف المرتبطة باجراءات الرقابة .

تتمثل أهداف هيكل الرقابة فى مد الادارة بضمان معقول -وليس مطلق ـ بأن الاصول قد تم حمايتها ضد اى خسارة من اى استخدام غير مفوض به او اى تصرف ، وإن العمليات المالية قد تم تنفيذها ـ طبقا لسلطة الادارة وان يتم تسجيلها بشكل صحيح يتيح اعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

بسبب القيود الحتمية الملازمة لاى هيكل رقابة داخلية ، فإن الاخطاء اوالمخالفات قد تحدث رغما عن ذلك ولا يتم منعها ، أيضا فان توقع اى تقييم لهيكل الرقابة لفترات مستقبلية تخضع لمخاطر ان السياسات والاجراءات قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات فى الظروف او ان درجة الالتزام معها قد تنخفض .

وفي رأينا ـ فان هيكل الرقابة الداخلية للشركة وشركاتها التابعة في ٣١ ديسمبر عام ----كوحدة واحدة كانت كافية للوفاء بالاهداف المحددة والمشار اليها

بأعلاه طالما ان تلك الاهداف متعلقة بمنع او إكتشاف الاخطاء او المخالفات بالقيم التى ستكون جوهرية بالنسبة للقوائم المالية المدمجة (او الموحدة).

وقد اشارت نشرة معايير المراجعة (Au 642- 38) الى ان تقرير المحاسب القانونى فى هذا النوع من مهام ابداء الرأى يجب ان يتضمن :-

١-وصف نظام الفحص .

٢-التاريخ الذى يرتبط به الرأى .

٣-الايضاح الخاص بان تحديد والاحتفاظ بهيكل الرقابة الداخلية يعتبر مسئولية الادارة

٤- شرح مختصر للأهداف العامة والمحددة الحتمية والملازمة لهيكل الرقابة الداخلية .

٥- رأى المحاسب عما اذا كان هيكل الرقابة الداخلية كوحدة واحدة كان كافيا للوفاء بالاهداف العامة للرقابة الداخلية طالما ان تلك الاهداف تتعلق بمنع او إكتشاف التحريفات فى القيم التى ستكون جوهرية بالنسبة للقوائم المالية.

يوضح الشكل السابق تقرير أيضاحى متضمن رأى غير متحفظ ، وليس هناك ايه قيود على توزيع تقرير المحاسب القانونى فى هذا النوع من الارتباطات ، هذا ولا يشير الرأى غير المتحفظ الى ما اذا كانت الشركة فى وضع التزام مع ضوابط الرقابة الداخلية لقانون منع الرشوة الاجنبى ، مع ذلك فقد يكون مقيدا لتقييم التزام الادارة.

وتعتبر التعديلات على التقرير النمطى امرا مطلوبا عند ما توجد اوجه ضعف جوهرية او عند ما يكون هناك قيد فى نطاق المهمة . ويجب ان يتم تحديد الهيكل كوحدة واحدة ، معالجة قيد النطاق ستكون نفس المعالجة المتبعة فى التقرير المعد عن القوائم المالية المراجعة .

٢/٣/٢ الارتباط الذي يرتكز علي معايير محددة مسبقا

Engagement Based on Preestablished Criteria

تستلزم بعض التنظيمات والهيئات الحكومية أو القانونية تقارير عن هيكل الرقابة الداخلية للمنشآه موضع الرقابة . فى بعض الحالات قد يتم توفير معايير محددة لتقييم كفاية نظم الرقابة . عندما تم تحديد تلك المعايير بنوع من التفصيل المعقول وبصورة . تجعلها خاضعة للتطبيق الموضوعى ، فان المحاسب القانونى قد يقبل مهمة ابداء الرأى لفحص واعداد تقرير عن نظم الرقابة الداخلية للمنشآه .

طبقا لنشرة معايير المراجعة (Au 642 - 56) فان تقرير المحاسب القانونى يجب ان :-

١-يحدد بوضوح الامور التى يجب ان تغطيها عملية الدراسة والفحص .

٢- الاشارة عما اذا كان الدراسة قد تضمنت أختبارات نظم الرقابة الداخلية من خلال الاجراءات التى قامت الدراسة بتغطيتها .

٣- وصف الاهداف والقيود المرتبطة بالرقابة الداخلية وتقييم المحاسبيين لها .

٤- تحديد استنتاج المحاسب تآسيسا على معايير التنظيمات الحكومية اوالقانونية بخصوص كفاية الاجراءات محل الدراسة مع وجود أستثناء لاى اوجه ضعف جوهرية

٥-تحديد ما اذا كان التقرير سيستخدم بالارتباط من له الحق او غرض آخر يشير اليه التقرير او تحديد ما اذا كان يجب الا يتم استخدامه لاى غرض آخر.

يلاحظ فى هذه الحالة ان هناك توزيع مقيد للتقرير على الرغم من ان الضمان الايجابى يتم ابداؤه . ينشأ هذا التوزيع المحدود بسبب استخدام المعايير المحددة سابقا للهيئات الحكومية وان نتائج المحاسب القانونى تعتبر ذات أهمية فقط بالنسبة لتلك الجهه الحكومية أو القانونية .

٢/٣/٣ الارتباط باصدار تقرير ذو غرض خاص

Engagements to Issue a Spécial - Purpose Report

قد يرتبط المحاسب القانونى باصدار تقرير خاص ذو آستخدام مقيد للأدارة ، هذا النوع – وظيفة من ابداء الرأى قد يتعلق بكل او بجزء من هيكل الرقابة الداخلية القائم او المقترح للمنشآة . فى مثل هذا الارتباط فان المحاسب القانونى اما ان يقوم بالفحص او تطبيق الاجراءات المتفق عليها . لذلك فان المحاسب القانونى يجب أن يعبر فى التقرير عن أما ضمان سلبى أو ملخص بالنتائج أو كل منهما .

وقد حددت نشرة معايير المراجعة (Au 642 - 61) بان التقرير ذو الغرض الخاص يجب ان :-

(١) يصف نطاق وطبيعة اجراءات المحاسب القانونى .

(٢) الامتناع عن ابداء الرأى عما اذا كان الهيكل يفى باهداف الرقابة الداخلية ام لا.

(٣) تحديد نتائج المحاسب القانونى .

(٤) الاشارة الى ان التقرير يستهدف فقط الادارة او اطراف ثالثة محددة .

٢/٣/٤ اعداد تقرير عن الرقابة الداخلية في التنظيمات الخدمية

Reporting on Internal Cantrol At Service Organization

يمكن ان يطلب من المحاسب القانونى ان يقوم باصدار تقرير ذو غرض خاص عن هيكل الرقابة الداخلية فى التنظيمات الخدمية . فى مثل تلك الاحوال فان المراجع - من أجل العميل -قد يرغب فى اعدا د تقرير هيكل الرقابة الداخلية للتنظيم الخدمى للمساعده فى تحديد نطاق عملية مراجعة للقوائم المالية للعميل . وقد اشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٤٤) الصادرة بعنوان التقارير ذات الغرض الخاص فى التنظيمات الخدمية-Special - Purpose Reports on Internal Accourting Control at Service Organizations والتى تشرح ان المراجع في التنظيمات الخدمية قد يصدر تقرير ذو غرض خاص عن الرقابة الداخلية -بخصوص:-

- تصميم هيكل الرقابة الداخلية .
- كل من تصميم الهيكل وأختبارات الالتزام بنظم الرقابة
- هيكل الرقابة لقطاع فى التنظيم الخدمى والذى يتعلق بعمليات العميل .

يتضمن كل من نوعى التقرير ذو الغرض الخاص فحص هيكل الرقابة الداخلية وإصدار ضمان سلبى بالاضافة الى التوزيع المقيد للتقرير . على النقيض من ذلك فان النوع الثالث من التقرير ذو الغرض الخاص يتضمن فحص هيكل الرقابة الداخلية واصدار ضمان أيجابى عن النظام بالاضافة الى انه ليس هناك أية قيود على توزيع التقرير .

الفصل الرابع

فحص المعلومات المالية الدورية

للمنشاه العامة او غير العامة

Review of Inrterim Financial Information

of A public and Nonpublic Entity

٢/٤/١ فحص القوائم المالية الدورية للمنشاه العامة

تقوم الشركات العامة بتوفير معلومات مالية دورية Interim مرحلية الى مساهميها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .وقد تكون الفترة الدورية الخاصة بالتقرير اما ربع سنوية أو شهرية تنتهى فى تاريخ يختلف عن تاريخ انتهاء العام المالى للشركة .

وتتضمن المعلومات المالية الدورية بيانات حالية للسنة المالية عن المركز المالى ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية ،تلك المعلومات الدورية قد تأخذ شكل اما القوائم المالية الكاملة او القوائم المالية المختصرة او البيانات المالية المختصرة ،وقد يتم اعداد تلك المعلومات فى شكل قوائم دورية أو ترفق كملحوظة بالقوائم المالية المراجعة ، وتتضمن هذه البيانات صافى المبيعات وأجمالى وصافى الارباح وربحية السهم العادى عن النشاط المستمر كل ربع سنه من أخر عامين ماليين .

هذا وتختلف خدمة الفحص A Review Service عن عملية المراجعة بشكل جوهرى ، حيث ان الفحص يقتصر على الاستفسار والاجراءات التحليلية ، وتنتهى عملية فحص المعلومات الدورية بالتعبير عن ضمان سلبى بخصوص المزاعم أو التاكيدات.

وقد نصت نشرة معايير المراجعة رقم (٣٦) علي الارشادات الخاصة باداء خدمات الفحص ،حيث أشارت الى ان :-

« يهدف فحص المحاسب القانونى للمعلومات المالية الدورية على نطاق محدود Limited review الى الحصول على أدلة اثبات يعتمد عليها فى تقرير ما اذا كان من الضرورى عمل تعديلات فى المعلومات المالية حتى تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ويلاحظ ان مجرد فحص تلك المعلومات على نطاق محدود لا يكفى فى حد ذاته لابداء المراجع رآيه ، نظرا لان هذا النوع من الفحص لا يتضمن دراسة وتقييم وفحص كل من نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية او إجراء اختبارات المراجعة الاخرى طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ويعتبر عنصر الفورية ذات أهمية جوهرية فى إعداد وإصدار التقارير المالية الدورية ، حيث يجب تزويد مستخدميها بالمعلومات اللازمة لهم فى وقت يقل كثيرا عن الوقت المستغرق فى اعداد، اصدار التقارير السنوية، ولذلك السبب يكون من الضرورى تقدير قيمة بعض عناصر المصروفات فى قائمة الدخل الربع سنوى :

أهداف وأجراءات فحص التقارير الدورية .

Objectives and Procedúres for the Interim Review

تهدف عملية فحص المعلومات الدورية الى توفير اساس للتقرير عن ما اذا كان هناك ضرورة لعمل تعديلات جوهرية لجعل تلك المعلومات متطابقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . ويختلف هذا الهدف جوهرياً عن الهدف من عملية المراجعة والذى يتمثل فى توفير اساس لابداء رأى عن عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة.

تمكن عملية الفحص المحاسب من كشف حذف الافصاح الجوهرى الذى تتطلبه

مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . ومع ذلك فان الفحص لا يمكن ان يتم الاعتماد عليه فى كشف الامور الجوهرية التى سوف يتم إكتشافها فى ظل عملية المراجعة .

وتنص نشرة معايير المراجعة رقم (٣٦) على ان برنامج الفحص للمعلومات المالية الدورية يجب ان يتضمن الاجراءات التالية:-

١-الاستفسار Inquiry

حيث يجب ان يستفسر المراجع عن :-

أ- طبيعة النظام المحاسبى - بحيث يحصل على فهم يطرق تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المحاسبية لاعداد التقارير الدورية .

ب- اى تغيرات فى هيكل الرقابة الداخلية المتبع لتحديد اثر تلك التغيرات على هذه التقارير .

٢- الاجراءات التحليلية Analytical Review

حيث يتم تطبيق اجراءات الفحص التحليلى على المعلومات الدورية لتحديد اساس للاستفسار عن العلاقات التى تبدو انها غير عادية ، وينطوى الفحص التحليلى على ما يلى :-

أ- مقارنه بين كل من المعلومات المالية الفعلية والمقدره للفترة المالية الجارية، ومعلومات الفترة الجارية والفترة السابقة لها مباشرة ،وكذلك الفترة الجارية والفترة المقابلة لها من العام السابق .

ب- دراسة العلاقات المتداخلة بين عناصر المعلومات المالية المتوقعة مطابقتها لنمط مقدر على أساس انجازات الشركة فى فترات مالية سابقة .

جـ- الاهتمام بالعمليات المحاسبية التى ادخل عليها المراجع تعديلات وتسويات خلال فترات مالية سابقة .

٣- الاطلاع على محاضر إجتماعات مجلس الادارة والجمعية العامة ولجان مجلس الادارة للتعرف على القرارات التى قد تؤثر على المعلومات المالية الدورية .

٤- الاطلاع على المعلومات المالية الدورية للتأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٥-الحصول على تقارير من مراجعين آخرين سبق لهم فحص معلومات مالية دورية تخص قطاع هام من قطاعات الشركة أو احدى الشركات التابعة لها او احدى الشركات التى تستثمر فيها الشركة محل المراجعة .

٦- الاستفسار من أعضاء مجلس الادارة او المديرين التنفيذين المسئوليين عن التقارير المالية والامور المحاسبية بخصوص :-

أ -ماذا كانت التقارير الدورية معدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمتبعة بشكل ثابت من فترة لاخرى .

ب- ما ذا كان هناك تغيرات فى نشاط الشركة او طرق المحاسبة المتبعة.

جـ- أى أمور آخرى قد دار حولها الجدل فى تطبيق اجراءات الفحص التحليلى السابقة .

ء-أى أحداث وقعت عقب انتهاء فترة التقارير الدورية والتى يكون اثرها جوهريا على المعلومات الواردة فى تلك التقارير.

٧- الحصول على إقرارات مكتوبة من الادارة بخصوص مسئوليتها عن المعلومات وشمول المحاضر والاحداث التالية والامور الاخرى .

سوف يتأثر نطاق ومدى تلك الاجراءات عن طريق معرفة المحاسب بكل من :-

أ- الممارسات المحاسبية وإعداد التقارير الخاصة بالعميل .

ب-اوجه الضعف فى هيكل الرقابة الداخلية .

جـ- التغيرات فى طبيعة وحجم أنشطة العميل .

د- أثار النشرات المحاسبية الجديدة على العميل .

العوامل المؤثرة علي فحص التقارير المالية الدورية .

Factors Affecting the use of the Interim Review

هناك عديد من العوامل التى يجب ان يأخذها المراجع فى حسبانه عند فحص المعلومات المالية الدورية هى :-

١-مدى المام المراجع بالنظام المحاسبى المتبع عن طريق العميل .

٢-مدى المام المراجع بمواطن هيكل الرقابة الداخلية الذى يتبعه العميل ،والتى سبق ان تعرف عليها خلال مراجعته للتقارير المالية السنوية .

٣-مدى المام المراجع بالتغيرات فى طبيعة وحجم النشاط الاقتصادى للعميل مثل الاندماج والتصرف فى بعض قطاعات المنشأه.

٤-صدور مبادئ وتعليمات محاسبية جديدة خلال الفترة المالية التى تتعلق بالبيانات المالية الدورية محل الفحص.

٥- الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية فى عدد من المواقع المختلفة.

متطلبات تقرير المحاسب Accountant Report Requirements

اذا كانت المعلومات المالية الدورية مصدره بمفردها وانه قد تم فحصها بواسطة

المراجع طبقا للاجراءات التى نصت عليها نشرات معايير المراجع ، فانه غالبا ما يسمح العميل باستخدام اسم المراجع الذى فحص هذه المعلومات فى مكاتباته.

اما اذا كانت أجراءات الفحص مقيدة بشكل لا تتيح للمراجع أستكمال مهمته ، فلا يجب ان يسمح المراجع للعميل باستخدام أسمه ، وقد تتضمن أسباب القيودعلى نطاق الفحص مثلا عدم ملائمة وقت عمل اجراءات الفحص ، او عدم سلامة السجلات المحاسبية ، أو وجود مواطن ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية واذا استخدم العميل تلك المعلومات التى لم يستطع المراجع فحصها طبقا للاجراءات اللازمة فى مكاتباته مع أى من المساهمين أو اطراف أخرى خارجية أخرى ، فيجب ان يصر على ارفاق تقريره والذى قد يكون متحفظا او يتضمن عدم ابداء الرأى ضمن هذه المكاتبات بجانب المعلومات ذاتها . واذا مارفض العميل طلب المرجع ، فيجب عليه التنبيه على العميل بعدم إستخدام اسمه فى المخاطبات او حتى الاشارة الى قيام المراجع بفحص المعلومات الدورية ، كما يجب على المراجع اخطار مجلس ادارة شركة العميل باى مخالفات للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى إعدادالقوائم المالية الربع سنوية ، وتعديل تقرير المراجعة النموذجى للافادة بعدم سلامة الإفصاح.

وطبقا لنشره معايير المراجعة ، يجب ان يوجه تقرير فحص المراجع للقوائم المالية الدورية المصدرة بمفردها بتاريخ الانتهاء من فحص السجلات والمعلومات المالية ، ويجب ان يتضمن ما يلى :-

١-إقرار من المراجع بان الفحص قد تم طبقا لمعايير فحص المعلومات الدورية .

٢-تعريف البيانات الدورية التى قام المراجع بفحصها .

٣-وصف اجراءات فحص المعلومات الدورية التى أتبعها المراجع.

٤-اقرار المراجع بان نطاق فحصه للمعلومات الدورية كان أقل كثيراً من نطاق

المراجعة الشاملة ، وكذلك عدم ابداء رايه بشأن صدق وعداله هذه المعلومات.

٥- إقرار المراجع بعدم علمه باى تسويات او تعديلات جوهرية فى المعلومات المالية التى يلزم عملها حتى تتمشى التقارير الدورية مع متطلبات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (الضمان السلبى).

يجب ان يتم تحديد عنوان التقرير وتاريخه بنفس الطريقة المتبعة فى التقرير النمطى للمراجع ، بالاضافة لذلك فيجب ان يوضع فى مكان ظاهر على كل صفحه من صفحات القوائم المالية الدورية وملحقاتها مصطلح غير مراجع Unaudited، ويتضمن تقرير فحص المراجع أسماء القوائم محل الفحص والفترة التى تخصها وعبارة تشير الى مسئولية الادارة عن المعلومات التى تتضمنها القوائم ، أما باقى محتويات تقريرالمراجع فهى نفس محتويات تقرير فحص القوائم المالية . السنوية الخاصة بالشركة العامة .

يوضح الشكل رقم (١٩) هذا التقرير النمطى :-

شكل أيضا رقم (١٩)

تقرير المحاسب عن فحص المعلومات المالية المرحلية للمنشأه العامة

قمنا بفحص (يتم وصف المعلومات او القوائم التى تمت مراجعتها) شركة --والشركات التابعة لها فى ٣٠ سبتمبر عام -----، وعن فترة الشهور الثلاثة والشهور التسعة والمنتهية فى هذا التاريخ طبقا للمعايير المحددة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين.

تتكون عملية فحص المعلومات المالية المرحلية بشكل رئيسى من الحصول على فهم للنظام الخاص باعداد المعلومات المالية المرحلية ، وتطبيق الاجراءات التحليلية على البيانات المالية وعمل أستفسارات من الاشخاص المسئولة عن الامورالمالية والمحاسبية.

وهى أقل جوهرية فى النطاق عن عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، تمثل الهدف فى التعبير عن الرأى بخصوص القوائم المالية كوحدةواحدة ، وتبعا لذلك فإننا لن نعبر عن مثل هذا الرأى .

تأسيسا على فحصنا ، فاننا لم نعلم باى تعديلات جوهرية يجب ان يتم عملها للمعلومات او القوائم المالية المصاحبة لها بالاتساق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

قد يستنتج المحاسب ان المعلومات المالية المرحلية التى قد تم الوفاء بها او قد تم إستيفاءها طبقا للهيئات القانونية من المحتمل ان تكون قد حرفت جوهريا بسبب وجود خروج عن مبادى المحاسبة المتعارف عليها .

فى مثل تلك الحالة -أشارت نشرة معايير المراجعة (Au722.33) الى ان المحاسب القانونى يجب ان يناقش الموضوع مع الادارة . فاذا لم تستجب الادارة بشكل ملائم ، فان المحاسب القانونى يجب ان يتصل اما شفويا او كتابه مع لجنه المراجعة ما أمكن عملياً .واذا لم تستجب لجنه المراجعه بشكل ملائم او داخل مدى زمنى معقول ، فان المحاسب القانونى يجب ان يقوم بتقييم ما اذا كان :-

١- يستقيل من عملية الارتباط المتعلقة بالمعلومات المالية المرحلية .

٢- يظل مراجعا للمنشأه او يعاد تعيينه لمراجعة القوائم المالية للمنشأه .

واذا كانت القوائم المالية مرفقة بالتقرير السنوى للمراجع (وفى حاله الشركات المساهمة العامة) ، سوف تعتبر المعلومات الدورية أحد عناصر المعلومات الاضافية الملحقة بالتقرير السنوى ولاتخضع المعلومات لأجراءات المراجعة المستخدمة فى فحص واختبار القوائم المالية الرئيسية ، ولذلك يكتب على هذه المعلومات بشكل واضح عبارة « غير مراجعة» Unaudited

فحص القوائم المالية الدورية للمنشاه غير العامة.

قد يرتبط المحاسب القانونى بفحص قوائم مالية مرحلية او سنوية لمنشآه غير عامة ،الهدف او الاجراءات او التقرير الخاص بذلك النوع من خدمات الفحص للمنشاه غير العامة مماثلة لتلك المحدده بشكل واضح للمنشآه العامة ، الا انها غير نمطية . هدف عملية فحص المنشأه غير العامة تتضمن اسس محاسبية شاملة أخرى بالإضافة الى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها . تلك الاضافة تعترف بان الشركات الصغيرة قد تستخدم الاساس المحاسبى النقدى او الاساس المحاسبى لضريبة الدخل .

تمثل الاختلافات الرئيسية فى أجراءات الفحص فى انه ليس من الضرورى ان يتم الاستفسار بشأن التغيرات فى الرقابة الداخلية أو الحصول على خطاب أقرارمن الادارة .

هناك تغيير اساسى واحد فى إعداد التقرير . حيث اشارت نشرات أو إيضاحات معايير خدمات المحاسبة والفحص التحليلى Statements On Standards

For Accounting and Review Services (SSAR5)

رقم (١) الصادره بعنوان أعداد وفحص القوائم المالية الا ان التقرير يجب ان ينص على ان كافة المعلومات فى القوائم المالية هى أقرار من ادارة (او ملاك) المنشآه. بالاضافة لذلك فان كل صفحة من من القوائم المالية يتم فحصها عن طريق المحاسب يجب ان تتضمن اشارة معينة على سبيل المثال ينظر تقرير فحص المحاسب Accountant's Review Report. يوضح الشكل التالى تقرير الفحص هذا ، وتجدر الاشارة الي انه ليس هناك اى قيد على توزيع التقرير ، فاذا لم يكن المحاسب قادرا علي اجراء الفحص الذى يعتبر ضروريا فى الظروف المحيطة - فان تقرير الفحص يجب الا يتم اصداره .

شكل أيضاحي (٢٠)

تقرير المحاسب عن فحص القوائم المالية لمنشاه غير عامة

قمنا بفحص الميزانيه العمومية المرفقة لشركة -----في ٣١ديسمبر عام ------ والقوائم المرتبطة --قائمة الدخل ، قائمة الارباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى هذا التاريخ طبقا للمعايير المقرره عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين . كافة المعلومات التي تم تضمينها فى تلك القوائم المالية تمثل أقرار من ادارة ..(او الملاك) الشركة . تتكون عملية الفحص بصفة رئيسية من الاستفسارات من مسئول الشركة بالاضافة الى الاجراءات التحليلية المطبقة على البيانات المالية . وهى تعتبر أقل في النطاق نسبيا من عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، والهدف منها هو ابداء رأى بخصوص القوائم المالية كوحدة واحدة . تبعا لذلك فاننا لن نقم بالتعبير عن مثل هذا الرأى..

تأسيسا على فحصنا ، فاننا على غير علم بايه تعديلات جوهرية يجب ان يتم عملها على القوائم المالية المرفقة حتى يتم جعلها متوافقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

الفصل الخامس
اعداد التقارير عن المعلومات
المالية المتوقعة

Reporting on prospective
Financial Information

بوجه عام يتم تقديم المعلومات المالية المتوقعة فى الشركات العامة التى تتعامل فى مجال الاوراق المالية . بالاضافة لذلك فان البنوك والمؤسسات المقرضة الاخرى غالبا ما تطلب توقعات عن الارباح المستقبلية عند منح التسهيلات الى الافراد أو الشركات، وغالبا ما تستلزم التنظيمات الحكومية تنبؤات عند منح الأئتمان والتسهيلات . لتعزيز الثقة والاعتماد على المعلومات المالية المتوقعة ، فان المحاسب القانونى قد يطلب منه ان يصبح مرتبط بمثل تلك البيانات وقد أصدر المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الوثيقيتين التاليتين المتعلقتين بارتباط المحاسب القانونى بالمعلومات المالية المتوقعة :-

١-قائمه بالمعايير الخاصه بخدمات المحاسبين عن المعلومات المالية المتوقعة الصادرة بعنوان التنبوءات والتوقعات المالية Financial Forecasts and Projections

٢- أرشادات القوائم المالية المتوقعة .

انواع المعلومات المالية المتوقعة

Types of Prospective Financial Information

هناك نوعان من المعلومات المالية المتوقعة هما :-

١- التنبؤات المالية Financial Forecasts

وهى عبارة عن القوائم المالية التى تعرض المركز المالى المتوقع للمنشآه ونتائج اعمالها المتوقعة وتدفقاتها النقدية المتوقعة.

٢- الاسقاط المالى Financial Projection

وهى تلك القوائم المالية المتوقعة التى تعرض المركز المالى المتوقع للشركة ونتائج اعمالها المتوقعة وتدفقاتها النقدية المتوقعة بناء على أحد الافتراضات والفرضيات او اكثر.

يمكن القول بان التنبؤ المالى يختلف عن الاسقاط المالى فى صور الافتراضات التى يعتمد عليها كل منهما يالإضافة الى مسار العمل المتوقع .

حيث يتآسس التنبؤ على ظروف يتوقع ان توجد ومسار عمل يتوقع ان يتم أخذه فى الحسبان ، على النقيض يتضمن الاسقاط أحد مسارات العمل الافتراضية أو أكثر . كلا من التنبؤ والاسقاط يمكن ان يتم تحديدهما أما فى صورة تقدير فى صورة رقم وحيد او فى صورة مدى . أيضا يختلف كلا النوعين من المعلومات المالية المتوقعة من ناحية أستخدام كل منهما . حيث يعتبر التنبؤ ملائما للأستخدام العام بينما يعتبر الاسقاط ذو إستخدام محدودسواء عن طريق المنشآه او عن طريق المنشآه واطراف ثالثة

التى تتفاوض معها المنشأه مباشرة .قد يوافق المحاسب القانونى على الارتباط بمهمة إجراء أحد الانواع الثلاثة من الخدمات المتعلقة بالقوائم المالية المتوقعة عندما يتوقع استخدام طرف ثالث للاتى :- (١) أعداد التقارير المالية Compilation .

(٢) الفحص examimation .

(٣) تطبيق الاجراءات المتفق عليها application of a greed- Upon Procedures الارتباط بمهمه اعداد المعلومات المتوقعة تعتبر خدمة محاسبية لاحد العملاء وسيتم مناقشتها فيما بعد. هذا النوع من الخدمة لا يؤدى الى ابداء أى ضمان (ايجابى او سلبى) عن القوائم المتوقعة .تشكل الانواع الاخرى من الخدمة الارتباط بوظيفة ابداء الرأى التى فيها يجب ان يفى المراجع بمعايير ابداء الرأى الاحدى عشر.

فحص القوائم المالية المتوقعة

Exaimination of Prospective Financial Statements

تم الاشارة الى ان فحص القوائم المالية المتوقعة تتضمن :-

(١) تقييم عملية الاعداد والتدعيم فى ظل أفتراضات القوائم المالية المتوقعة ،

(٢) تحديد ما اذا كان عرض القوائم المالية قد تم طبقا لارشادات العرض المحددة فى ارشادات القوائم المالية المتوقعة الصادرة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ،

(٣)- أصدار تقرير الفحص .

التقرير النمطي عن القوائم المالية المتوقعة

Standard Report on Prospective Financial Statements

أشارت أيضاحات معايير المراجعة الى ان التقرير النمطى للمحاسب القانونى عن فحص القوائم المالية المتوقعة يجب ان تضمن :-

١- تحديد القوائم المالية المتوقعة التى تم عرضها .

٢- إيضاح بان فحص القوائم المالية المتوقعة قد تم عمله طبقا لمعايير المجمع الامريكى للمحاسبيين القانونيين ، ووصف مختصر لطبيعة مثل هذا الفحص.

٣-رأى المحاسب ان القوائم المالية المتوقعة قد تم عرضها بالتوافق مع أرشادات عرض المجمع الامريكى للمحاسبيين القانونيين وان الافتراضات القائمة توفر اساس معقول للتنبؤ ، واساس معقول للاسقاط او التقدير فى ظل الفروض الافتراضية .

٤-تحذير بان النتائج المتوقعة قد لا يتم تحقيقها .

٥- أيضاح بان المحاسب يفترض عدم وجود مسئولية من تحديث التقرير فى مواجهه الاحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ التقرير .

يوضح الشكل رقم (٢١) صياغة مفترضة للتقرير النمطى عند فحص التنبؤات المالية :

عند التقرير عن الاسقاط المالى ، يجب على المحاسب القانونى ان يعبر عن رأى

معين عما اذا كانت الافتراضات توفر أساس معقول للتقدير او الاسقاط فى ظل الفروض الافتراضية. بالاضافة لذلك تجدر الاشارة الى ان التقرير النمطى يجب ان يتضمن فقرة إيضاحية تحدد الغرض والاستخدام المقيد للبيانات والتقرير على النحو التالى :

التقرير الموضح وذلك التقرير قد تم اعداده لغرض خاص (على سبيل المثال لبنك -----لاغراض التفاوض على قرض معين حتى تتوسع الشركة فى مصانعها ويجب الا يتم أستخدامه لأى غرض أخر .

يجب ان يتم وضع تاريخ تقرير المحاسب عند استكمال عملية الفحص .

شكل إيضاحي رقم (٢١)
التقرير النمطي للمحاسب
عن فحص التنبؤ المالي

قمنا بفحص الميزانية المتوقعة ، وقائمة الدخل المتوقعة وقائمة الارباح المحتجزة المتوقعة والتدفقات النقدية المتوقعة لشركة س فى ٣١ ديسمبر عام ـــوقد تم اجراء فحصنا طبقا للمعايير الخاصة بفحص التنبؤ والمحدده عن طريق المجمع الامريكى لتقييم كل من الافتراضات المستخدمة عن طريق الادارة وإعداد وعرض تلك التنبؤات .

وفى راينا ان التنبؤات المرفقة قد عرضت طبقا لارشادات عرض التنبؤات المحددة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين ، وان الافتراضات القائمة توفر اسباب معقول لتنبؤ الادارة . مع ذلك سوف يكون هناك عادة أختلافات فيما بين النتائج المتنبأ بها والفعلية حيث ان الاحداث والظروف غالبا مالاتحدث حسب المتوقع ، وتلك الاختلافات قد تكون جوهرية.

ليس لدينا مسئولية على تحديث ذلك التقرير مقابل الاحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ هذا التقرير

الخروج عن التقرير النمطي Departures From Standard Report

كما فى حالة التقارير المرتبطة بالقوائم المالية التاريخية ، قد يتم ابداء انواع أخرى عن الاراء عن القوائم المالية المتوقعة .وتتمثل الظروف واثارها على راى المحاسب القانونى على النحو التالى :-

١- يجب ان يتم ابداء رأى متحفظ او معاكس عندما تخرج القوائم المالية المتوقعة عن ارشادات العرض الصادرة عن المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

٢- يجب ان يتم اصدار رأى معاكس اذا تم الخروج من ارشادات المجمع بسبب الفشل فى الافصاح عن الافتراضات الجوهرية .

٣- يجب ان يتم ابداء رأى معاكس او عندما لا توفر أحد الافتراضات الجوهرية او اكثر اساسا معقول للتنبؤ او للتقدير فى ظل الفروض الافتراضية .

٤- يجب ان يتم الامتناع عن ابداء الرأى اذا لم يتضمن فحص المحاسب كافة الاجراءات التى تعتبر ضرورية فى الظروف المحيطة .

فى كل حاله يجب ان يتضمن التقرير فقرة إيضاحية تصف تلك الظروف .

تطبيق الاجراءات المتفق عليها Applying Agreed - Upon Procedures

قد يقبل المراجع مهمة تطبيق الاجراءات المتفق عليها على القوائم المالية المتوقعة عندما :-

١-يشارك المستخدمين المحددين المرتبطين فى تحديد طبيعة ونطاق عملية الارتباط وتحملون المسؤلية الخاصة بكفاية الاجراءات التى يتعين ادائها .

٢-توزيع التقرير يقصره على مستخدمين محددين مرتبطين .

٣-تضمين القوائم المالية المتوقعة ملخص بالافتراضات الجوهرية.

يجب ان يقوم تقرير المحاسب عن نتائج تطبيق الاجراءات المتفق عليها بالآتى:-

١-تعدد الاجراءات التى يجب ادائها والاشارة الى المطابقة مع الارتباطات المؤداه والمستخدمين المحددين .

٢-اذا كانت الاجراءات أقل من تلك المؤداه فى الفحص (١) يتم ذكر تلك الحقيقة (٢) والامتناع عن الرأى عن القوائم المالية المتوقعة وعن ما اذا كانت الافتراضات القائمة توفر اساس معقول للتنبؤ او اساس معقول للتقدير او الاسقاط فى ضوء الفروض الافتراضية .

٣-تحديد نتائج المحاسب .

بالاضافة لذلك فان التقرير يجب ان يتضمن تحديد القوائم المالية المتوقعة .وتحديد ان النتائج قد لا يتم تحقيقها ، وعمل صياغة تفيد قيود توزيع التقرير ، وبيان ان المحاسب لا يكون لديه أى مسؤلية على تحديث التقرير .يوضح الشكل التالى التقرير الخاص بنتائج تطبيق الاجراءات المتفق عليها .

شكل إيضاحي (رقم ٢٢)
تقرير المحاسب عن نتائج تطبيق
الاجراءات المتفق عليها علي
القوائم المالية المتوقعة

الى السادة شركة س:-

الى السادة شركة ص:-

بناء على طلبكم ، قمنا باجراء الاجراءات المتفق عليها التى يتم تعدادها على النحو التالى - والمرتبطة بالميزانية وقوائم الدخل والارباح المحتجزة والتدفقات النقدية التى تم التنبؤ بها لشركة س فى ٣١ ديسمبر عام--- تلك الاجراءات التى تم تحديدها

عن طريق الشركة ص ، والشركة س - قد تم تحديدها فقط لمساعدتكم ، وهذا التقرير فقط لمعلوماتكم ويجب الا يتم إستخدامه عن طريق هؤلاء الذين لم يشاركوا فى تحديد الاجراءات .

أ:- قمنا بمساعدة أدارة س فى تجميع القوايم المالية المتوقعة .

ب:- قمنا بالاطلاع على القوائم المالية المتوقعة طبقا لمعايير المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الخاصة بإداء التنبؤات .

جـ- قمنا باختبار التنبؤ من ناحية الدقة الحسابية .

حيث ان الاجراءات المحددة بعالية لم تشكل عملية فحص القوائم المالية طبقا للمعايير المحددة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين فاننا لم نقم بابداء

الرأى عن ماذا كانت القوائم المالية المتوقعة ثم اعدادها طبقا لارشادات العرض الصادرة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين أو عما اذا كانت الافتراضات القائمة توفراساس معقول للاعداد او العرض .

بالارتباط بالإجراءات المشار إليها بعالية ، لم ينم لعلمنا أى موضوع يجعلنا نعتقد ان شكل التنبؤ يجب ان يتم تعديله أو ان التنبؤ غير دقيق حسابيا . هل قمنا باجراء اجراءات أضافية أو هل قمنا بفحص التنبؤ طبقا للمعايير المحدده عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين . هل هناك امور نمت الى علمنا وتم التقرير عنها لكم .علاوه على ذلك سوف يكون هناك اختلافات فيما بين النتائج الفعلية والمتنبأ بها حيث ان الاحداث والظروف غالبا لا تحدث طبقا لما هو متوقع ، وتلك الاختلافات قد تكون جوهرية . هذا وليس لدينا ايه مسئولية على تحديث التقرير فى مواجهه الاحداث والظروف التي تحدث بعد تاريخ هذا التقرير.

الباب الثالث

تقارير المراجعة عن الخدمات المحاسبية والضريبية والاستشارات الادارية

تقدم

عند مزاولة المحاسبة القانونية ـ قد يطلب من المحاسب القانونى ان يقوم بابداء خدمات إبداء الرأى بخلاف عملية مراجعة القوائم المالية المعدة بالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .عند اداء تلك الخدمات يجب على المحاسب ان يستوفى معايير ابداء الرأى التى تتماثل الا انها غير نمطية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تاسيساً على نطاق العمل ـ قد يعطى المحاسب القانونى ضمان وتأكيد ايجابى ،وتأكيد سالب او ملخص عن أتمام مهمة ابداء الرأى .

بوجه عام تؤدى كافة مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية خدمات متنوعة بالإضافة الى خدمات المراجعة ، ومن ابرز تلك الخدمات ما يرتبط بخدمات المحاسبة والخدمات الضريبية أو خدمات الاستشارات الادراية .

تآسيسا على ما تقدم سوف يتم تقسيم هذا الباب على النحو التالى :-

الفصل الاول :- تقرير المراجع بخصوص الخدمات المحاسبية .

الفصل الثانى :- تقرير المراجع عن الخدمات الضريبية وخدمات الاستشارات الادارية .

الفصل الثالث :- تقرير المراجع بخصوص الاكتتاب فى الاوراق المالية .

الفصل الاول

تقرير المراجع بخصوص الخدمات المحاسبية

أنشأ المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لجنة شئون خدمات المحاسبة والفحص والتحليل Accounting and Review Services لمراقبة وتنظيم الخدمات الاخرى بخلاف المراجعة التى تقدمها شركات المراجعة اوالمحاسبة القانونية.

ويمكن تقسيم تلك الخدمات المتعلقة بالقوائم المالية غير المراجعة للمنشأت الى نوعين اومستويين هما المستوى الادنى وهو الجمع والاعداد Compilation وينحصر فى اعداد القوائم المالية من البيانات الواردة بسجلات العميل ،اما المستوى الاعلى (وهو مستوى اقل من المراجعة) فيتعلق بالفحص التحليلى للقوائم المالية Review والذى يتضمن اجراءات الفحص التحليلى للقوائم المالية التى اعدها العميل او المحاسب.

وتقتصر إجراءات الجمع والاعداد علي تفهم نشاط العميل وإعداد القوائم المالية ثم التحقق من خلوها من الاخطاء الهامة الواضحة ،وهنا يتضح انه ليس من الضرورى ابداء رأى او تأكيد فى هذا الصدد ، مع ذلك كاى مهمة يقوم بها المراجع يكون علي المحاسب القانونى ان يكون مسئولا عن تصحيح والافصاح عن اى أنحراف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تكون قد أتضحت له .

أما اجراءات الفحص التحليلى فانها تتضمن الاستعلام وتطبيق الاجراءات التحليلية التى تتضمن تحليل الاتجاه والنسب التى توضح العلاقات بين البيانات الواردة بالقوائم المالية ،، كما يقوم المحاسب القانونى بابداء الرأى محدداً ما اذا كان من المطلوب اجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية كى تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

تأسيسا على ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل على النحو التالي :-

٣/١/١ إعداد التقرير عن القوائم المالية غير المراجعة

٣/١/٢ اعداد القوائم المالية .

٣/١/٣ اعداد القوائم المالية المتوقعة .

٣/١/٢ اعداد تقرير عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

٣/١/١ القوائم المالية غير المراجعه للمنشاه العامة

Unaudited Financial Statements cf a Public Entity

قد يرتبط المحاسب القانونى بالقوائم المالية لشركة عامة على الرغم من انه لم يقم بمراجعتها .على سبيل المثال قد يساعد المحاسب القانونى الشركة فى إعداد قوائمها المالية غير المراجعة او الدورية (التى لم تفحص) .

عند اداء هذا النوع من الخدمة المحاسبية ، يجب على المحاسب اتباع الارشادات المقررة عن طريق مجلس معايير المراجعة ، هذا النوع من الخدمة نادراً ما يتم اداؤه .

وقد نصت نشرة معايير المراجعة رقم (٢٦) الصادرة بعنوان الارتباط بالقوائم المالية Association With Financial Statements على ان المحاسب القانونى يرتبط بالقوائم المالية عندما يكون :-

(١)- موافق على استخدام اسمه فى تقرير معين . أو وثيقة معينه أو آخطار مكتوب يتضمن القوائم المالية.

(٢)- يقدم للعملاء او أطراف اخرى القوائم المالية التى قام المحاسب القانونى باعدادها او ساعد فى اعدادها رغما عن اسمه لم يرتبط بتلك القوائم .

عندما يرتبط المحاسبين بقوائم مالية غير مراجعة للمنشآت العامة فانه يكون

مطلوب منهم ان يذكروا فى تقريرهم ان عملية المراجعة لم يتم ادائها بالاضافة الي أمتناعهم عن ابداء الرأى . بالاضافة لذلك فان كل صفحة من القوائم المالية يجب ان تعنون باصطلاح غير مراجعه Unaudited ، يوضح الشكل التالى تقريرا عن القوائم المالية غير المراجعة.

شكل إيضاحي (٢٢)

تقرير المحاسب عن القوائم غير المراجعة

الميزانية العمومية المرفقة لشركة -----فى ٣١ ديسمبر عام -------والقوائم المرتبطة ----قائمه الدخل ، قائمة الارباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية المنتهية فى هذا التاريخ لم تراجع عن طريقنا ، وتبعا لذلك فاننا لم نقم بابداء الرأى عليها .

التوقيع

التاريخ

وغير مطلوب من المحاسب ان يقوم باجراء اى أجراءات مراجعة فى عملية الارتباط بخدمة المحاسبة . اذا ما تم اداء اية أجراءات ، فانها يجب ان يتم وصفها فى تقرير المحاسب . عندما يعلم المحاسب القانونى من معرفته عن العميل او العميل الذى تم اداؤه ان القوائم المالية غير المراجعة لم تكن متطابقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . فان العميل يجب ان يطلب منه ان يقوم بعمل التعديلات الضرورية فى القوائم المالية . فإذا رفض العميل فان المحاسب يجب ان يذكر بوضوح تحفظه عن القوائم بالاضافة الي الامتناع عن الرأي . فإذا لم يقبل العميل تقرير المحاسب ، فان المحاسب القانونى يجب ان يرفض ان يكون مرتبط بالقوائم واذا كان ضرورياً ينسحب من عملية الارتباط بالمهمة .

٣/١/٢ أعداد القوائم المالية للمنشأه غير العامه

Compilation of Financial Statements of A Nonpublic Entity

يرغب العديد من المنشآت غير العامة فى الحصول على خدمات محاسبية فقط من المحاسب القانونى ، هذا يحدث غالبا عندما يكون الملاك قادرين على الاشراف على نشاط المنشآت وبصفة شخصية ،وليس مطلوب من اعداد القوائم المالية موضع المراجعة او الفحص الحصول على قرض من بنك محلى . يعتبر تأدية الخدمات المحاسبية هو الدور الرئيسى الذى تزاوله بعض مكاتب المحاسبة القانونية صغيرة الحجم.

قد تطلب المنشآت الصغيرة من المحاسب القانونى ان يقوم باعداد او المساعدة فى اعداد قوائمها المالية للحصول على قوائم أكثر اعتمادا وثقة فيها .

هذا النوع من الخدمة المحاسبية للمنشآت غير العامة مشار إليها بالارتباط باعدادالقوائم المالية Compilation engagement ، فى هذا النوع من الارتباط يجب على المحاسب ان يتبع الارشادات المقررة عن طريق لجنة خدمات المحاسبة والفحص التابعة للمجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

وكما فى الارتباطات الاخرى ـ فان المحاسب القانونى يجب عليه فهم أنشطة العميل بوضوح حتي يمكن ان يؤدى الخدمة المرتبطة . يجب ان يتم الفهم في خطاب تعاقد يصف (١) طبيعة الخدمة ،(٢) حدود اداء الخدمة ، (٣) طبيعة تقرير اعداد القوائم المالية .

الهدف و الطبيعة Objective and Nature

يتمثل هدف النوع من الخدمة المحاسبية فى عرض المعلومات المقدمة فى صورة قوائم مالية عن طريق منشآت معينة بدون اعطاء اى ضمان او تأكيد بخصوص تطابق هذه القوائم مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها او اى اساس محاسبى شامل آخر، عند

تمام عملية الارتباط بالاعداد ، يتوقع ان يكون المحاسب القانوني على علم بالعميل والمبادئ المحاسبية وممارسات الصناعة التى يعمل فيها العميل . يجب ان يكون للمحاسب القانوني أيضا فهم عام بسجلات العميل المحاسبية والتأهيل والكفاءة المحاسبية لموظفى العميل ، وشكل ومضمون قوائمه المالية . مثل هذه المعرفة يتم الحصول عليها عاده من الخبره مع العميل والاستفسارات من موظفى العميل.

ليس مطلوبا من المحاسب القانونى ان يتحقق من المعلومات المقدمه من العميل، مع ذلك فقد يعتقد انه من الضرورى ان يقوم باجراء خدمات محاسبية أخرى أثناء عملية اعداد القوائم المالية ، قبل اصدار التقرير ، يجب على المحاسب الاطلاع علي القوائم المعده لتحديد انها ملائمة من حيث شكلها كما انها خالية من التحريفات الجوهرية.

تقرير المحاسب Accountant Roport

يجب ان ينص تقرير المحاسب القانونى على ان:-

١-عملية الاعداد قد تم ادائها طبقا للمعايير المقررة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

٢- اقتصرت عملية الاعداد على اعداد المعلومات في صورة قوائم مالية والتى تعتبر بمثابة أقرار من الادارة

٣- لم يتم مراجعة فحص القوائم وتبعا لذلك فان المحاسب لم يقم بابداء الرأى او نوع أخر من التأكيد على هذه القوائم .

بالاضافة لذلك فان كل صفحة من القوائم المالية يجب ان تتضمن اشارة او احاله تعنون بما يلى « ينظر تقرير الاعداد للمحاسب » يوضح الشكل التالى التقرير النمطى لهذا من الخدمة .

شكل إيضاحي (رقم ٢٣)

تقرير المحاسب عن اعداد القوائم المالية

قمنا باعداد الميزانية العمومية المرفقة لشركة ------في ٣١ديسمبر عام------والقوائم المرتبطة بها قوائم الدخل ، الارباح المحتجزة والتدفقات النقدية عن الفترة المنتهية فى هذا التاريخ - طبقا للمعايير المقرره عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

أقتصرت عملية الاعداد علي اعداد المعلومات فى صورة قوائم مالية والتى تعتبر بمثابة اقرار من الادارة (او الملاك) . لم نقم بمراجعة او فحص القوائم المالية المرفقة وتبعا لذلك فاننا لم نقم بابداء الرأى او اى نوع آخر من التأكيد عليها .

ويكون الخروج عن التقرير النمطى امرا مطلوبا فى ظل الظروف التالية :-

١-ان تكون القوائم المالية غير متوافقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

عندما يصبح المحاسب على علم بتلك الحقيقة وان العميل غير راغب فى تغيير القوائم، فان المحاسب القانونى يجب ان يشير الى الخروج عن طريق أضافة الجملة التالية للفقرة الثانية من التقرير :-

« مع ذلك أصبحنا على علم بان هناك خروجا عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، والتى يتم وصفها فى الفقرة التالية

٢-ان القوائم المالية قد استبعدت كافة الافصاحات الجوهرية .وعندما يستنتج المحاسب ان هذا الحذف استهدف منه تضليل المستخدمين ، فان التغيير الوحيد عن التقرير النمطى هو أضافة الفقرة التالية:-

تبنت الادارة حذف كافة الافصاحات (وقائمة التدفقات النقدية)المطلوبة عن طريق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .فاذا لم يتم تضمين الافصاحات المحذوفتفى

القوائم المالية ، فانها قد تؤثر على استنتاجات المستخدمين بخصوص المركز المالى للشركة ونتائج اعمالها والتدفقات النقدية للشركة ، تبعا لذلك فان القوائم المالية لم تصمم ولم يتم اعدادها لهؤلاء الذين لن يتم أخطارهم بمثل تلك الامور .

٣-المحاسب القانوني غير حيادى او مستقل عن العميل .

يتمثل التغيير الوحيد عن التقرير النمطى فى اضافة فقره أيضاحيه تتضمن الصياغة التالية:-

«لم نكن حيادين ومستقلين عن شركة ---------

تغيير عملية الارتباط Change of Engagenent

فى أثناء اداء الخدمات المهنية ، قد يطلب من المحاسب القانونى ان ينتقل من نوع معين من الخدمة الى اداء خدمة أخرى ، هذا التغيير يكون بمثابة ترقى Stepup عندما تؤدى الى مستوى اعلى من التأكيد اكثر من المتفق عليه أصلا(على سبيل المثال التغير من خدمة الاعداد الي خدمة الفحص او من خدمة الفحص الى عملية المراجعة) . ويمكن ان يوافق المحاسب القانونى علي ذلك النوع من التغيير عندما (١) يبدو ان هناك دليل أثبات كاف لتأييد او تدعيم المستوى الاعلى من التأكيد او الضمان، (٢) يبدوا من الارجح ان الارتباط المعدل يمكن ان يتم اتمامه طبقا للمعايير المهنية . قد تمثل العوامل الاضطرارية للمحاسب القانونى فى أمكانية الحصول على العاملين والاعتبارات العملية المرتبطة بتوقيت العمل .

علي النقيض قد يكون التغيير في المهمة بمثابة عدم التقدم والهبوط للوراء Stepdown عندما يطلب من المحاسب مستوي أقل من التأكيد عن طريق العميل . هذا التغيير قد يوافق عليه المحاسب القانونى ، اذا كان هناك سوء فهم متعلق بالارتباط الاصلى او تغيير ظروف العميل ، مع ذلك فإن المحاسب القانونى قد

يمتنع عن الموافقة على ذلك التغيير عندما يقوم العميل بفرض قيود على عمله عند مستوى مرتفع من التأكيد. قد تتضمن تلك القيود رفض تقديم أقرار او منع المحاسب القانونى من اجراء الاستفسارات من مستشار قانونى خارجى عن العميل .

٣/١/٣ أعداد القوائم المالية المتوقعة

Compilation of Prospective Financial Statements

تنص نشرة التنبؤات والتقديرات المالية (At 200 . 10) على ان مهمة الارتباط باعداد القوائم المالية تتضمن ما يلى:-

- تجميع - للمدي الضروري - القوائم المالية المتوقعة تآسيسا على أفتراضات الطرف المسئول .
- اداء اجراءات الاعداد المطلوبة متضمنة الاطلاع على القوائم المالية المتوقعة مع ملخصاتها عن الافتراضات الجوهرية والسياسات المحاسبية ودراسة ما اذا كانت تبدو انها (١) معدة بالتطابق مع ارشادات . الغرض الصادرة عن طريق المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين ،(٢) ليست غير ملائمة.

عند اداء خدمة الاعداد يجب ان يكون للمحاسب القانونى :(١) لديه قدر كاف من التأهيل العلمي والعملى ، (٢) مزاولة وممارسة العناية المهنيه الواجبه فى اداء عملية اعداد القوائم واعداد التقرير (٣) تخطيط العمل بكفاية والاشراف على المساعدين بشكل دقيق .يجب إلا يشترط ان يكون المحاسب حياديا عند اداء عملية الاعداد ، هذا و يتوقع ان يستوفى المحاسب القانونى اجراءات الاعداد المحدده عن طريق إرشادات المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين الخاصة بالقوائم المالية المتوقعة Guidlines of for Prospective Financial ، حيث اشارت هذه الارشادات الي ان التقرير النمطى للمحاسب عن اعداد القوائم المالية المتوقعة يجب أن تتضمن :-

- تحديد للقوائم المالية المتوقعة المعدة عن طريق الطرف المسئول

-إيضاح ان المحاسب قد أعد القوائم المالية المتوقعة طبقا للمعايير المقررة عن طريق المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين .

- إيضاح ان عملية الاعداد محددة فى النطاق ولا تمكن المحاسب ان يعبر عن رايه او اى شكل أخر من التأكيد او الضمان عن القوائم المالية المتوقعة او الافتراضات .

- تنبيه بان النتائج المتوقعة قد لا تتحقق .

- أيضاح بان المحاسب يفترض عدم تحمله مسئولية تحديث التقرير فى مواجهه الاحداث والظروف التي تحدث بعد تاريخ اعداد التقرير .

تأسيسا على ما تقدم يوضح الشكل التالى الصياغة المقترحة للتقرير عندما لا يتضمن التنبؤ مدى معين .

شكل أيضاحي (رقم ٢٤)

التقرير النمطي للمحاسب عند اعداد التنبؤ

قمنا باعداد الميزانية العمومية المتنبأ بها وكذا القوائم المرتبطة بها - قوائم الدخل ، الارباح المحتجزة والتدفقات النقدية لشركة ---- فى ٣١ ديسمبر عام ---- طبقا للمعايير المقررة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين .

وقد أقتصرت عملية الاعداد على الاعداد فى صورة معلومات متنبأ بها والتى تمثل أقرار الادارة ، وهى لا تتضمن تقييم التأييد المرتبط بالافتراضات موضع التقييم. و لم نقم بفحص التنبؤ وتبعا لذلك فأننا لم نبد أى راى او أى شكل آخر من التأكيد اوالضمان عن القوائم او الافتراضات القائمة . علاوه علي ذلك فسوف يكون أختلاف عادة بين النتائج الفعلية وتلك المتنبأ بها بسبب الاحداث والظروف لا تحدث غالبا مثل

المتوقع لها ، وتلك الاختلافات قد تكون جوهرية ، وليس علينا اى مسئولية علي تحديث هذا التقرير فى مواجهه الاحداث والظروف التى تحدث بعد تاريخ ذلك التقرير .

عندما يتضمن التنبؤ مدى معين فان التقرير يجب ان يتضمن فقرة إيضاحية تنص على ان بعد التنبؤ قد اختار ان يعرض النتائج المتوقعة فى صورة مدى .عندما يكون التصوير عبارة عن تقدير (إسقاط) مالى ، فان التقرير النمطى يجب ان يتضمن فقرة إيضاحية تصف حدود نفعيه البيانات وفائدتها . عندما لا يكون المحاسب القانوني حياديا ومستقلا، فان التقرير النمطى قد يتم اصداره ، الا ان هناك جملة يجب النص عليها هى « نحن غير حيادين تجاه شركة ------ » وينبغى أضافة تلك الجملة بعد الفقرة الاخيرة .

٣/ ١٤ اعداد تقرير عن تطبيق المبادئ المحاسبية

Reporting on the Application of Accounting principles

غالبا ما تقوم الادارة والوسطاء باستشارة محاسبا قانونياً عن التطبيق الصحيح للمبادئ المحاسبية على كل من العمليات المالية المحددة او العمليات المالية المتوقعة او المقترضة او الافتراضية ، وقد يطلب من المحاسب القانونى أيضا ان يشير الي نوع الرأي الذى قد يتم أبداؤه على القوائم المالية لاحد المنشآت بالارتباط مع تطبق المبادئ المحاسبية . قد يعبر المحاسب القانونى عن الاستنتاجات اما شفويا او كتابة.

وقد اشارت نشرة معايير المراجعة رقم (٥٠) الصادرة بعنوانه تقارير عن تطبيق المبادئ المحاسبية Peports on the Application of Accounting principles الى ان التقرير المكتوب للمحاسب يجب ان يتضمن الاتى :-

- وصف مختصر لطبيعة المهمة وإيضاح ان المهمة قد أديت طبقا للمعايير القابلة للتطبيق عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونين .

- وصف للعمليات المالية ، وبيان الحقائق الملائمة ، والظروف والافتراضات المناسبة ، وقائمة عن مصادر المعلومات . كما يجب ان تم تحديد العمليات المالية المرتبطة برأس المال ، كما يجب ان يتم وصف المعاملات الافتراضية الخاصة بالشركة أ « والشركة ب »، وهكذا .

-أيضاح يصف المبادئ المحاسبية الملائمة التى يجب تطبيقها او نوع الرأى الذى يتم ابداؤه عن القوائم المالية للشركة - وإذا كان ملائما -وصف الاسباب الخاصة باعداد تقرير عن إستنتاج المحاسب .

- إيضاح عن ان المسئولية المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الصحيحة تظل على معد القوائم المالية ، والذى يجب ان يقوم بأخذ آستشارة ونصح المحاسبين القائمين المستمرين مع الشركة .

- إيضاح بان اى أختلاف فى الحقائق ، الظروف او الافتراضات المقدمة يمكن ان تغير التقرير .

الفصل الثانى

تقارير الخدمات الضريبية والاستشارات الادارية للمحاسب والمراجع القانونى

مقدمة

قد يعهد للمحاسب والمراجع القانونى القيام بمهام اخرى بخلاف خدمات المراجعة والمحاسبة - مثال ذلك الخدمات الضريبية او خدمات الاستشارات الادارية .

حيث من ناحية - تمثل الخدمات الضريبية جانبا هاما من اجمالى الخدمات التى نقدمها منشآت المحاسبة والمراجعة ، خاصة وان لها علاقة مباشرة بالبيانات المحاسبية ، وتلك الخدمات الضريبية تتراوح عادة مابين اعداد الاقرارات الضريبية بكافة انواعها فضـلا عن خدمـات التخطـيط والفحص الضريبىTax Advice and Tax، planning Services ونظرا الاهمية هذا النوع من الخدمات فقد أنشأ المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لجنة خاصة لمسئوليات وممارسة الخدمات الضريبية والتى أصدرت عديد من النشرات التى تعرف تلك المسئوليات .

ومن ناحية أخرى فان خدمات الاستشارات الادارية Managemenat Advisory Services تعتبر من أهم الخدمات الاخرى بخلاف المراجعة التى يمكن ان يقدمها المراجع الخارجى ، وقد عرفت تلك الخدمات (MAS) علي انها الاستشارات المهنية التى تهدف الى تحسين كفاءة وفعالية أستخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له وبما يحقق أهداف التنظيم ، وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات التالية-

- نصح الادارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل وتخطيط وتنظيم وتنفيذ ورقابة الوظائف المختلفة بالتنظيم .
- القيام ببعض الدراسات الخاصة - مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والادراية

الداخلية .واعداد التوصيات وإقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها .

- مساعدة العملاء فى الحصول على بعض الافكار والمفاهيم وطرق الادارة الجديدة - والحصول على بعض المهارات والكوادر الادارية المتصلة بالعمل ، وقد أنشأ المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين لجنة تسمى بلجنة الخدمات الاستشارية الادارية لتوفير التعميم الفنى وارشادات القائمين بتلك الخدمات.

يتناول هذا الفصل دراسة أبرز التقارير المرتبطة بهذين النوعين من الخدمات على النحو التالى :

٣/٢/١- تقرير المراجع على الاقرار الضريبى.

٣/٢/٢- تقارير نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

٣/٢/٣- تقرير المراجع بخصوص الاكتتاب فى الاوراق المالية.

٣/٢/١ تقرير المراجع علي الاقرار الضريبي .

تنص المادتين (٩٦) ،(٩٧) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ٩٣ علي الاتى :-

« على كل ممول له نشاط تجارى أو صناعى ان يرفق بالاقرار الذى يقدمه الى مصلحة الضرائب وفقا لاحكام المادة (٩١) فيما يتعلق بايرادته المدرجة بالاقرار من هذا النشاط صورة من حسابات التشغيل والمتاجرة وصورة من حساب الارباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية وان تكون مستندة الى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يصدر بها قرار من وزير المالية......

« فى تطبيق حكم الماده السابقة يجب ان تكون بنود الاقرار الخاصة بالنشاط التجارى او الصناعى والحسابات والبيانات والوثائق المرفقة به معتمدة وفقا لاحكام

القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة مذيله بشهادة بنتيجه الفحص وان الفحص تم طبقا لاساليب واصول قواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها.

من النصين السابقين يتضح ان المشرع الضريبى أصبح يتطلب من المولين ان يرفقوا باقرارهم الضريبى بالاضافة الى المرفقات الاولية تقرير من المراجع والمحاسب القانوني بان الفحص الضريبي تم وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة علي ذلك يكون هناك تقريرين :-

تقرير المراجعة النموذجى (او غير النموذجى) والذى يقدمه المراجع الى المساهمين او الشركاء وهو مايمكن ان يطلق عليه بتقرير مراجعة القوائم المالية

-تقرير فحص من نوع أخر ، يطلق عليه التقرير الضريبى للمراجع او المحاسب القانونى ،وهو الذى تم اعداده بعد فحص القوائم المالية والاقرار الضريبى المقدم الى مصلحة الضرائب ..

يتمثل تقرير المحاسبة القانوني عن الاقرار الضريبى فى وثيقة مكتوبة يعدها هذا المراجع يبين فيها ان صافي الربح الخاضع للضريبة كما ورد بالاقرار الضريبى للممولين قد تم اعداده وفقا لما يراه متفقا مع أحكام قوانين الضرائب ولائحتها التنفيذية ، وان فحص القوائم المالية (الميزانية والحسابات الختامية) قد تم وفقا لقواعد المحاسبة والمراجعه المتعارف عليها .

وفى الحياه العملية قد يقدم المراجع والمحاسب تقرير مراجعة واحد بحيث يقوم بتضمين تقرير مراجعة القوائم المالية تقريره عن الاقرار الضريبى بحيث يضيف فقرة أخرى الى التقرير النمطى .

ايا كان الامر فان التقرير الضريبى قد يكون نموذجيا - بمعنى انه خالى من أى تحفظات او أخطاء ، او ان يكون غير نموذجيا بمعنى ان به تحفظات تشير الى مخالفات

لاحكام القانون الضريبى ، وذلك اذا مارفضت الشركة معالجة بعض الامور فى الاقرار الضريبى بحيث يتم الالتزام بكافة النصوص القانونية، الا ان التقرير غير النموذجى نادرا ما يوجد في الحياة العملية.

وفيما يلى تقريرا ضريبيا يتفق مع ما تقدم طبقاً للشكل قم (٢٥)

السيد مدير عام بمأمورية الضرائب .

تحية طيبة وبعد :-

قمنا بفحص الاقرار الضريبى لشركة -----------عن السنة المالية المنتهية فى / / والمرفقة به صورة من حسابات التشغيل والمتاجرة وحساب الارباح والخسائر والميزانية -والمستند الي الدفاتر والسجلات والمستندات اللازمة .

وقد تم الفحص طبقا لاساليب واصول القواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها .

وقد إتضح لنا في المراجعة التى قمنا بها والبيانات التى حصلنا عليها ، ان صافى الربح الخاضع للضريبة كما ورد باقرار الشركة قد تم حسابه وفقا لما نراه متفقا مع تطبيق احكام القانون الضريبى ولائحتة التنفيذية، وان ما ظهر به من مخالفات لاحكامه قد أفصح عنها الاقرار المذكور وتم اجراء التعديلات اللازمة .

المراجع والمحاسب القانونى

التاريخ / / التوقيع:

٢/٢/٣ تقرير عن نظام الرقابة الداخلية.

سبق دراسة هذا التقرير في الفصل الثالث من الباب الثانى ،هذا ويتضمن تقرير المراجع والمحاسب القانونى الذى يبدى فيه رايه عن نظام الرقابة الداخلية ما يلى :-

- نطاق مهمة المراجع فى فحص نظام الرقابة الداخلية .

- الفترة او تاريخ سريان رأى المراجع .

- تأكيد بان مسئولية وضع وتطوير نظام الرقابة تقع على عاتق الادارة.

-وصف موجز بالاهداف العريضة والقيود العامة لنظم الرقابة الداخلية.

- رأى المراجع بما اذا كان نظام الرقابة الداخلية ككل كافيا لتحقيق إهدافه العريضة الخاصة بالرقابة او منع حدوث الاخطاء او المخالفات ذات التأثير الجوهرى على القوائم المالية .

ويجب ان يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من العمل الميدانى ويوجه الى شركة العميل او مجلس ادارتها او حملة اسهمها .

اما عندما يقوم المراجع بفحص وإختبار نظام الرقابة الداخلية ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية ، تكون اجراءات فحص وإختبار النظام مقيدة بتلك الاجراءات الكافية للالتزام بالمعيار الثانى من معايير العمل الميدانى .

حيث يكفى المراجع ان يقوم بعمل عدد من الاستفسارات والفحوصات والملاحظات لتقييم مدي الاعتماد علي النظام فى ابداء رايه حول القوائم المالية ، والتى تعتبر غير كافية لابداء الرأى على مدى سلامة الرقابة نفسه ،فى حين تكون كافية لتزويد العميل بتقرير عن مواطن الضعف فى النظام .

وبالرغم من ان هذا التقرير ليس من مسئوليات المراجع في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها ، إلا انه يعتبر منتجا فرعيا هاما لمهمة المراجعة ، ولهذا السبب لم تلزم نشرة معايير المراجعة رقم (٢٠) المراجع تبليغ الادارة العليا بشركة العميل باى مواطن ضعف جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية اكتشفها المراجع أثناء اداء مهمة المراجعة ، رغم عدم تعاقده على دراسة وإعداد تقريرعن نظام الرقابة الداخلية ، وتعرف مواطن

الضعف الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية كما يلى :-

تلك المواقف التى يعتقد فيها المراجع بان اجراءات الرقابة الداخلية او مدى الالتزام بها لا تقلل الى مستوى منخفض نسبيا -مخاطر حدوث وعدم اكتشاف بواسطة العاملين بالشركة خلال اداء وظائفهم فى وقت معقول ، أخطاء أو غش او مخالفات فى ارصدة الحسابات والتى قد تكون جوهرية بالنسبة للقوائم المالية تحت المراجعة.

وعلى الرغم من انه فى الامكان اكتشاف مواطن ضعف النظام المتبع خلال مراحل المراجعة المختلفة ، إلاان المراجع يكتشف امرها خلال مرحلة الفحص التمهيدية وتقييم النظام او خلال مرحلة إختبارات الالتزام باجراءات النظام ، ويجب مراعاه ان المراجع يكون مسئولا عن الحكم عما اذا كان ضعف النظام سيؤدى الى حدوث أخطاء او مخالفات جوهرية فى القوائم المالية ، ويفضل ان يكون ذلك كتابه فى شكل خطاب أو تقرير يرفع بعد الانتهاء من مرحلة الاختبارات الاساسية للمراجعة.

وعلى الرغم من عدم التزام المراجع بتقديم التوصيات اللازمة لازالة مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية ، إلاانه يجب ان يوضح للعميل وسائل تطوير وتحسين النظام كخدمة مهنية للعميل ، ويجب ان يوضح فى خطابات الموجه الي العميل أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية مع ذكر صدور هذا التقييم وفيما يلي مثالاً عن خطاب المراجع حول مواطن الضعف فى نظام الرقابة الداخلية. كما يوضح الشكل رقم (٢٦):-

د. أمين لطفى

محاسبون ومراجعرن قانونيون

٢٠ يونيو ١٩٩٥م

السادة أعضاء مجلس الادارة

شركة الجوهرة الصناعية

القاهرة

تحية طيبة وبعد ،

قمنا بفحص القوائم المالية لشركتكم للعام المالى المنتهى فى ١٩٩٤/١٢/٣١ م وأصدرنا تقريرنا الخاص بهذه القوائم في ١٩٩٥/٥/١م وقد قمنا خلال فحصنا لسجلات شركتكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع فى النطاق المسموح به فى ظل معايير المراجعة المتعارف عليها . وهدفت دراستنا وتقييمنا الى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة اللازمة لابداء رأينا بخصوص قوائم الشركة المالية . وكان نطاق هذه الدراسة والتقييم أضيق مما لو كانت مهمتنا مقتصرة فقط على دراسة نظام الرقابة الداخلية .

وتقع مسئولية وضع ومتابعة وتطوير نظام الرقابة الداخلية للشركة على عاتق ادارتها . وفى سبيل تلبية هذه المسئولية ، يجب على الادارة أن توازن بين منافع ونفقات أساليب الرقابة الداخلية . ويهدف نظام الرقابة الى ان تكون الادارة على تأكيد معقول (وليس مطلق) بحماية الأصول ضد الخسائر الناتجة من استخدامها بشكل غير معتمد أو تبديدها ، وبأن العمليات الاقتصادية قد نفذت طبقا لسلطات الادارة ، وسجلت بشكل صحيح فى الدفاتر بشكل يسمح باعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ونظرا للحدود الطبيعية لأى نظام من نظم الرقابة الداخلية ، حيث يمكن أن

تحدث أخطاء أو مخالفات بدون اكتشافها. كما أن أى تنبؤات بمدى سلامة وجودة نظام الرقابة مستقبلا يكون عرضة لمخاطر عدم ملاءمة اجراءات النظام للتغيرات المستقبلة في الظروف والاحوال السائدة . أو التدهور في مستوى الالتزام باتباع الاجراءات وأساليب الرقابة.

وليس بالضرورة ، على ضوء الهدف المحدود لدراستنا وتقييمنا للنظام والمذكور بالفقرة الأولى من هذا الخطاب ، أن يفصح خطابنا عن كل مواطن الضعف الجوهرية في النظام . وبناء عليه لانبدى رأينا بشأن نظام الرقابة الداخلية الخاص بشركتكم ككل .

وقد اتضح لنا من دراسة وتقييم نظام دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع فى شركتكم العناصر التالية والتى نعتقد أنها يمكن أن تتسبب فى مخاطر حدوث وعدم اكتشاف (في الوقت الملائم) أخطاء أو مخالفات يكون أثرها جوهريا على القوائم المالية للشركة:

١- تدفع قيمة فواتير المشتريات بدون التحقق - بواسطة موظف مختص -من استلام البضائع نفسها وسلامتها .

٢- لا يوضع خاتم « تم سداد نقدا » على الفواتير المسددة والمصدر بقيمتها شيكات و قد أخذنا فى هذه الحالات فى اعتبارنا عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة المستخدمة في فحص القوائم المالية للشركة للعام المالي المنتهى في ١٩٩٤/١٢/٣١م . ولا أثر لما تضمنه هذه الخطاب على تقرير المراجعة الصادر في ١٩٩٥/٥/١م .

د. أمين لطفي

محاسبون ومراجعون قانونيون

الفصل الثالث

تقرير المراجع بخصوص الاكتتاب فى الاوراق المالية

من أجل توفير ضمان عام يكفل صيانة حقوق المستثمرين ، اشترط القانون أخضاع البيانات التى تتضمنها نشرة الاكتتاب (سواء كان عند تأسيس الشركة او زياده رأسمالها او عند الاقتراض عن طريق السندات) الى رقابة وإشراف المراجع او المحاسب القانونى وإعتباره مسئولا عن صحتها وشمولها لكافة البيانات التى يتطلبها القانون .

يتناول المؤلف فى هذا الجزء البيانات التى يجب ان يتضمنها نشرات الاكتتاب ، ودور المراجع وتقريره بخصوص الاكتتاب فى الاوراق المالية .

١/٣/٣ البيانات التي تتضمنها نشرات الاكتتاب .

عاده ما يكون الاكتتاب العام عند تآسيس الشركة أو عند زيادة رأس مالها أو عند ما تقترض الشركة عن طريق اصدار المستندات وفيما يلى البيانات التى يجب ان تتضمنها النشرة فى ظل كل حالة .

٣/١/٣ البيانات التي تتضمنها نشرة الاكتتاب عند تأسيس الشركة .

يتم الاكتتاب العام فى الاسهم عن طريق أحد البنوك المرخص لها يتلقى الاكتتاب ، ويتم ذلك عن طريق نشرة تدعو الجمهور الى الاكتتاب فى الاسهم ، تتضمن هذه النشرة البيانات التالية :-

١- اسم الشركة ٢- تاريخ العقد الابتدائى

٣-أسماء المؤسسين ومهنتهم وجنسياتهم ومحال أقامتهم .

٤- غرض الشركة ومركزها ومدتها .

٥- راس مال الشركة عند التأسيس والقيمة الاسمية للسهم وعدد الاسهم .

٦-فى حالة أختلاف انواع اسهم الشركة ، يتم تحديد خصائص كل نوع والحقوق بها سواء بالنسبة لتوزيع الارباح او عند التصفية .

٧- بيان ما إذا كان هناك حصة تأسيس وما قدم مقابلها وإقرار من المؤسسين اوممثلى الشركة بحسب الاحوال باستحالة تقديرها بالمال ونصيبها المقرر فى أرباح الشركة

٨- اذا كان الاكتتاب العام عن جزء من راس المال عند التأسيس ينبغى تحديد كيفية سداد الباقى .

٩- تاريخ بدء الاكتتاب ، والبنك الذى سيتم الاكتتاب بواسطة والتاريخ المحدد لقفل الاكتتاب .

١٠- المبلغ المطلوب عند الاكتتاب بحيث لا يقل عن ربع القيمة الاسمية للسهم ومصاريف الاصدار.

١١- اسماء اعضاء مجلس الادارة وصفاتهم وعناوينهم ، والعضو او الاعضاء المنتدبين للادارة ، والمخصصات المقررة لهم من مهايا وأتعاب ومكافآت وعدد اسهم كل منهم وضمان العضوية .

١٢- أسماء مراقبى حسابات الشركة ،وعناوينهم ومؤهلاتهم .

١٣- بيان مفصل بعناصر مصروفات التأسيس التى ينتظر ان تتحملها الشركة من بدء التفكير فى تأسيسها الى تاريخ صدور القرار الجمهورى ، ويذكر فى بند مستقل مقدار العمولة ونحوها المقرر دفعها لايه جهه لاتمام عملية الاكتتاب ، وبيان طريقة سداد هذه العمولة .

١٤- بيان العقود ومواضيعها التى يكون المؤسسون قد تعاقدوا عليها فى بحر الخمس سنوات السابقة على الاكتتاب ،ويزمعون تحويلها الى الشركة بعد تأسيسها . واذا كان موضوع العقد شراء منشأه قائمة نقدا فيتعين تضمين النشرة تقريرا من مراقب حسابات لهذه المنشآه محتويا على البيانات التالية:

(أ)- نتائج كل من السنوات المالية الخمس السابقة من ربح أو خسارة ونسبة الكوبون الى رأس المال فى كل منها .

(ب)- مقدار الاحتياطات فى كل من السنوات الخمس السابقة .

(جـ)- ملخص الموجودات - مع التفرقة بين الثابتة والمتداولة - والمطلوبات فى كل من السنوات الخمس السابقة ، ما لم تكن المدة السابقة على شراء الشركة للمنشأة أقل من خمس سنوات فيكتفى بتلك المدة.

(د) تقرير مراقب حسابات المنشأه عن السنتين الأخيرتين السابقتين على شراءها

١٥- تاريخ بداية السنة المالية وانتهائها وتاريخ نهاية الفترة المالية الأولى .

١٦- بيان عن طريقة توزيع الربح الصافي للشركة .

١٧- طريقة تخصيص الأسهم اذا بلغت طلبات الاكتتاب أكثر من المعروض للاكتتاب .

٢/٣/١/٣ نشرة الاكتتاب في أسهم الشركة عند زيادة رأس المال :

عندما تصدر الشركة أسهما لزيادة رأس مالها يجب أن تتضمن نشرة الاكتتاب ما يلى :

١- الاشارة الى الجمعية العمومية التى قررت الزيادة ، ومواد القانون النظامى التى استندت اليها ، وتقرير أن الأسهم الأصلية قد سددت بالكامل .

٢- مقدار الزيادة وعدد الأسهم وعلاوة الاصدار وأسبابها ،واذا كانت الأسهم من فئات مختلفة فيذكر بيان واف عن خصائص كل نوع ، والحقوق المتعلقة بها سواء بالنسبة لتوزيع الأرباح أو عند التصفية .

٣- ملخص كاف عن المركز المالى للشركة وبيان مفصل بالأسباب التى دعت الى زيادة رأس المال ومدى توقع افادة الشركة من هذه الزيادة .

٤- اذا كان جزء من الزيادة فى مقابل أسهم عينية فيجب أن تتضمن النشرة الأحكام الخاصة بالأسهم العينية.

٣/١/٣/٣ نشرة الأسهم العينية :

اذا أصدرت الشركة أسهما عينية سواء عند التأسيس أو عند زيادة رأس المال فيجب أن تتضمن نشرة الاكتتاب ما يلى :

١- ملخص الموجودات المادية والمعنوية المقدمة فى مقابل الأسهم العينية ، وأسماء مقدميها وشروط تقديمها ، مع ذكر ما اذا كانوا من المؤسسين أو أعضاء مجلس الادارة ، وملخص مدى افادة الشركة من هذه الموجودات والقيمة المطلوبة لكل نوع منها أصلا.

٢-جميع عقود المعاوضة (وهى العقود التى يكون لها مقابل كالتأجير) التى وردت علي العقارات المقدمة للشركة خلال السنوات الخمس السابقة علي تقديمها ، وملخص أهم الشروط التى تمت على أساسها هذه العقود ، وما كانت تغله العقارات من ريع فى هذه المدة .

٣- جميع حقوق الرهن والامتياز المترتبة على الحصص غير النقدية .

٤-الشروط التى يعلق عليها استيفاء الحصص العينية نقدا عند التخيير فى ذلك .

٥- المحكمة التى طلب منها تعيين الخبراء ، وتاريخ صدور القرار بالتعيين ، وأسماء الخبراء المعينين وصفاتهم وعناوينهم .

٦- ملخص كاف عن تعليقات الخبراء على الموجودات والقيمة التى قدروها لكل منها .

٧- عدد الأسهم المسددة القيمة المصدرة فى مقابل هذه الأسهم العينية حسب تقدير الخبراء .

٣/١/٣/٤ نشرة الاكتتاب فى السندات :

يجب أن تتضمن نشرة الاكتتاب فى السندات البيانات الآتية:

١- تاريخ قرار الجمعية العمومية التى قررت اصدار السندات ومواد القانون النظامى التى استندت اليها ، وسبب اصدارها (فيما عدا الشركات العقارية وشركات الائتمان العقارى).

٢- مقدار رأس مال الشركة وتقرير أنه سدد بالكامل ، الا بالنسبة للشركات العقارية والشركات التى يؤذن لها بذلك فى مرسوم ، وبيان ما قد يكون لبعض أنواع الأسهم من حق امتياز :

غنى عن البيان أن المشرع قرر فى المادة ١٨ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ أنه لا يجوز اصدار السندات الا بقرار من الجمعية العمومية وبعد أداء رأس المال بأسره ، ولا يجوز اصدار سنوات قابله للتداول بقيمة تزيد على رأس المال المدفوع والموجود بحسب آخر ميزانية وافقت عليها الجمعية العمومية .

٣-مقدار القرض ،وعدد السندات ، والقيمة الاسمية لكل سند ،وسعر الفائدة ، والمزايا الأخرى للسندات ، والنص على خصم الضريبة النوعية من مقدارها:

٤- بيان ما اذا كان الاصدار بعلاوة أو بخصم ومقدار ذلك .

٥- بيان ما اذا كان سداد قيمة السند على أساس القيمة الاسمية أو بعلاوة أو بخصم .

٦- مدة القرض .

٧- طريقة سداد القرض وما اذا كان فى نهاية المدة أو فى خلالها بأستهلاكه سنويا . وفى هذه الحالة يفصل الاجراء الذى ستتبعه الشركة فى الاستهلاك وشروطه وكيفيته ومدته .

٨- ضمان القرض ، وبيان ما اذا كان قاصرا على الموجودات الثابتة أو المتداولة أو هما معا ، مع ذكر القيمة الدفترية لهذه الموجودات يوم الاصدار ، أوحسب آخر ميزانية معتمدة اذا ظلت الموجودات على حالها . وإذا كان لأحد حق امتياز سابق على هذه الموجودات أو بعضها فيجب أن يذكر ذلك صراحة مع بيان الدين الممتاز .

٩- ملخص عن المركز المالى للشركة ومقدار رأس المال العامل .

١٠- اسباب اصدار القرض ومدى توقع افادة الشركة من قيمته .

٢/٣/٣ دور المراجع وتقريره المرتبط بالاكتتاب في الاوراق المالية

يطلب المشرع ضرورة ارقام نشره بالاكتتاب بتقرير من احد المراجعين يفيد حجم البيانات الواردة بالنشرة ومطابقتها لاحكام القانون ،

حيث ينبغى ان تذيل النشره بتقرير يعده ويوقعه مراجع الشركة ، بحيث يتضمن انه اطلع علي نشرة الاكتتاب وراجع ما تضمنه من بيانات رقمية على مستنداتها ونتيجة هذه المراجعة .

ويتم صياغة تقرير المراجع على النحو التالى :-

« أقرر اننى أطلعت على نشرة الاكتتاب فى الاسهم المبينة بعالية التى تصدرها شركة----- (أو مؤسسة شركة-----تحت التآسيس)، وقمت بمراجعة ماتضمنه من بيانات على المستندات الخاصة بها التى قدمت الى .

(فى رأينا ان النشرة قد تضمنت البيانات المنصوص عليها قانونا وإن ما ورد بها من بيانات مطابقة للمستندات المقدمة الينا .

التاريخ / / المراجع والمحاسب القانونى

فطبقا لقانون الاوراق المالية - تطلب الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية (sec) ضرورة ان يقوم المراجع باصدار خطابا لمؤسسة التمويل الضامنة للاكتتاب فى الاوراق المالية التى يصدرها العميل .

يزود هذا الخطاب هذه المؤسسات المالية بمعلومات أضافية تخص هذه القوائم بحيث تتضمن على ما يلى :-

١- أقرار حياديه المراجع .

٢- رأى المراجع بمطابقة القوائم المالية المراجعة والجداول الاخرى المقدمة لهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية للمتطلبات المحاسبية وتعليمات قانون الاوراق المالية

٣- تأكيد بصيغة النفى عما اذا كانت القوائم المالية والجداول غير المراجعة المرفقة والمقدمة لهيئة تداول الاوراق المالية - تعرض :-

أ- بطريقة وشكل يتمشى مع المتطلبات المحاسبة القانونية الاوراق المالية .

ب- فى صدق وعدالة في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتى تتمشى مع تلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليهاكمستخدمه فى اعداد القوائم المالية والجداول المراجعة المرفقة.

٤-تأكيد بصيغة النفى بوجود او عدم وجود اى تغيرات جوهرية باى من اسهم راس المال او القروض طويلة الاجل او أى عنصر هام من عناصر القوائم المالية ، خلال الفترة التالية لتاريخ اخر قوائم مالية .

ويجب على المراجع تفادى استخدام عبارات معينة فى خطاب مثل اختبرنا اوكان فحصنا على نطاق محدود لوصف عمله الميدانى ، ويجب ان تكون فقرة هذه الخطاب على النحو التالى :-

---

« بهدف هذا الخطاب الى تزويد بنك ------لضمان الاكتتاب بمعلومات يساعدها في فحص وتوثيق آجراءات دراسة العمليات المالية التى تخص شركة ------ والمتعلقة باصدار اوراق مالية للجمهور يجب تسجيلها مسبقا لهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية فقط ، ولا يجب استخدام هذا الخطاب او أقتباس بعض فقراته » اوتعميمه او الاشارة اليه في معاملات بنك ------لضمان الاكتتاب فيما يتعلق بامور أخرى بخلاف الهدف الموضح فى الجملة السابقة ، وفيها المخاطبات التى تخص على سبيل المثال تسجيل او شراء او بيع اوراق مالية او تقديمها او الاشارة إليها ككل أو كجزء بخلاف المتفق عليه » .

٣/٤ أسئله وحالات عملية عن تقارير الخدمات المحاسبية والضريبية والاستشارات الادارية

٣/٤/١أسئلة للمناقشة

١- ما المقصود بالتقارير الاخرى التى يعدها المراجع ؟

٢- مامحتويات تقرير المراجع القانونية عن فحص القوائم المالية ؟

٣- هناك خصائص للتقرير الذى يعده المراجع القانونى بشآن عناصر او حسابات معينة عن القوائم المالية .

٤- ما المقصود بخطاب المراجع بشأن الاكتتاب فى الاوراق المالية؟

وما هى المعلومات التى يتضمنها مثل هذا الخطاب .

٥- ما الاطراف التى يمكن ان تستفيد من تقرير المراجع عن نظام الرقابة الداخلية للعميل ؟

٦- كيف يختلف فحص المعلومات الدورية على نطاق محدود عن فحص المعلومات السنوية للشركات التى لاتتداول اوراقها المالية بالاسواق العامة.

٧- ماهى مجموعات المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين التى لديها مسئولية أصدار أيضاحات عن معايير وظيفة ابداء الرأى ، وما هى وظيفة أبداء الرأى ، وهل تعتبر عملية مراجعة القوائم المالية بمثابة وظيفة لابداء الرأى .

٨- كيف يتم تصنيف معايير ابداء الرأى ، وما هى الاختلافات الرئيسية بين معايير ابداء الرأى ومعايير المراجعة المتعارف عليها .

٩- تحت أى ظروف يمكن للمحاسب القانونى ان يقبل وظيفة ابداء الرأى ، وما هى أنواع الضمان التى يمكن توفيرها عند اداء الرأى .

١٠- حدد الظروف التى خلالها يمكن للمحاسب القانونى أصدار تقرير خاص وما هى انواع الخدمات التى يمكن اداثها عند اصدار تقريرا خاصا.

١١- متى يتم أعتبار الاساس المحاسبى اساس شامل أخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وما هى متطلبات اعداد التقرير المرتبط بالقوائم المالية التى تم اعدادها على اساس محاسبى شامل آخر .

٢/٤/٣ أسئلة اختبارية

١- هناك اربعة من تقارير المراجع التى تدخل ضمن التقارير الخاصة .

٢-هناك تقريرين للمراجع خاصين بنوع الخدمات التى يقدمها .

٣- يمكن إستخدام اجراء فحص تحليلى فى فحص القوائم المالية .

٤-يجب ان يقوم المراجع بعمل استفسارات عند فحص القوائم المالية

٥-هناك مبررات معينة وراء الاستفسارات التى يجب ان يحصل عليها المراجع المالية من اعضاء مجلس الاداورة والمديرين التنفيذين عند فحص البيانات المالية الدورية؟

٦-هناك اوجه أختلاف اساسية بين تقرير المراجعة النمطى وتقرير مراجعة قوائم مالية معدة وفقا لاسس اخرى بخلاف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٧-هل يجب ان يتضمن التقرير الذى يعده المراجع بشأن عناصر او حسابات معينة من القوائم المالية الامتناع عن الرأى للقوايم المالية ككل .

٨- يمتنع المراجع - فى كثير من الاحيان - عن اعداد نماذج او جداول خاصة لعرض المعلومات المالية لتقديها الى جهات معينة..

٩- هناك أربعة ظروف يعد فيها المراجع تقريره عن نظام الرقابة الداخلية للعميل.

١٠- هناك أختلافات بين مستويات الضمان الذى يمكن اعطاءه لعملية المراجعة وتطبيق أجراءات متفق عليها على عناصر او حسابات او بنود معينة للقوائم المالية.

١١- هناك متطلبات معينة لاعداد التقرير عندما يقوم المراجع بمراجعة بنود معينة من القوائم المالية .

١٢-يمكن اصدار تقارير الالتزام كتقرير منفصل ويجب أن تتضمن الفقرة الوسطى فى ذلك التقرير صيغة تقيد من توزيع هذا التقرير .

١٣- هناك أنواع معينة من مهام ابداء الرأى يمكن أن يقبلها المحاسب القانونى عن هيكل الرقابة الداخلى لمنشأة معينة ، كذلك فإن هناك أكثر مضمون لتقرير ابداء الرأى عن هيكل الرقابة الداخلية .

١٤- هناك ظروف معينة يتطلبها المحاسب القانونى لقبول مهمة معينة تأسيسا على معايير محدده مسبقًا ، كما أن هناك أمور يجب أن يتم تضمينها فى التقرير الذى يعتمد على المعايير المحدده مسبقًا .

١٥- هناك نوعان من المعلومات المالية المتوقعة ، كذلك هناك عدة أنواع من الخدمات التى يمكن أن يؤديها المحاسب القانونى عن المعلومات المالية المتوقعة.

١٦- هناك ظروف معينة يمكن خلالها أن يقبل المحاسب القانونى عملية تعاقد لتطبيق أجراءات متفق عليها على القوائم المالية المتوقعة ، هذا ويختلف التقرير عن نتائج تطبيق تلك الاجراءات عن التقرير الذى ينتج من فحص القوائم المالية المتوقعة .

١٧- هدف فحص المعلومات المالية الدورية المنشأة عامة هو نفس الهدف بعملية تلك المنشأة ، كما أن الإجراءات المطبقة فى عملية الفحص هى ذاتها المتبعة اساسًا لعملية المراجعة .

١٨- هناك عناصر معينة يجب تضمينها فى التقرير عن المعلومات المالية الدورية فضلاً عن ذلك فأن هناك أفصاحات أضافية مطلوبة عند التقرير عن تلك المعلومات الدورية .

١٩- هناك عدة أختلافات أساسية فى أهداف وإجراءات ومتطلبات التقرير لفحص القوائم المالية المنشأة غير عامه والمعلومات المالية الدورية لمنشأة عامة .

٢٠- قد يرتبط المحاسب القانونى بقوائم مالية غير مراجعة ، وهناك متطلبات أضافية لاعداد التقرير وعرض الافصاحات هذا الموقف .

٢١- هناك هدف معين وطبيعه خاصة بخدمة الاعداد للقوائم المالية التاريخية كما أن هناك مضمون معين للتقرير النموذجى للمحاسب عند اعداد تلك القوائم .

٢٢- هناك مضمون معين للتقرير المرتبط باعداد القوائم المالية المتوقعة .

٢٣- هناك مضمون محدد لتقرير المحاسب عند تطبيق المبادئ المحاسبية .

٣/٤/٣ الحالات

١- تواجه شركة السلام الصناعية مشكلة تقييم مخزون آخر المدة من الانتاج التام فى ١٩٩٤/١٢/٣١ حيث لم يتفق قسم الانتاج مع قسم المحاسبة على قيمة محددة لتسعير ذلك المخزون ، باعتبارك مراجع قانونى ما مدى امكانية القيام بمهمة فحص حساب المخزون بالقوائم المالية للشركة حيث قلت الشركة تحديد قيمة حكمية للمخزون .

والمطلوب

هل تسمح معايير المراجعة المتعارف عليها بمثل هذه المهمة .

مطلوب تحديد الظروف التى تستدعى القيام بمراجعة حساب المخزون .

-ماالاعتبارات التى يجب مراعاتها عند اداء مثل هذا النوع من المراجعة ، وصف التقرير الذى يجب تقديمه فى مثل تلك المهمة .

٤-قام مكتب د. أمين لطفى - المحاسب القانونى بفحص القوائم المالية لشركة رنييم المساهمة فى عام ١٩٩٤ وقد طلبت الشركة فحص قوائمها المالية على نطاق محدود عن الفترة المنتهية فى ٩٤/٦/٣١ وقد نص خطاب التعاقد صراحة عليانه الفحص المحدود لايكفى فى حد ذاته لابداء راى المراجع .

المطلوب

-شرح لماذا لايعتبر الفحص المحدود كافيا لابداء راى المراجع ، وما هى اجراءات الفحص التى يجب ان تؤديى وما الهدف من كل أجراء.

-بافتراض ان اجراءات الفحص لم تكشف عن اى انحراف جوهرى عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها - المطلوب كتابة صيغة التقرير.

٣- كيف يتم مقارنة نطاق واجراءات وغرض مهمة التعبير عن الرأى عن هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة مع تلك الخاصة بالحصول على فهم بهيكل الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة كجزء من عملية المراجعة ؟ .

النطاق	الاجراءات	الغرض
أ- مماثل	مختلف	مماثل
ب- مختلف	مماثل	مماثل
جـ- مختلف	مختلف	مختلف
د- مختلف	مماثل	مختلف

٤- رات أحد الشركات المساهمة ضرورة العمل نحو تحسين وهيكل الرقابة الداخلية للشركة وتجنب مواطن الضعف المكتشفه .

المطلوب .

- تحديد أوجه إختلاف الهدف من هذه المهمة عن هدف تقييم ودراسة هيكل الرقابة الداخلية ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية .

- ما أوجه الاختلاف فى اجراءات المراجعة لمثل تلك المهمة ، وبين اجراءات المراجعة المتبعة عند تقييم هيكل الرقابة ، ضمن مهمة مراجعة القوائم المالية.

٥- يقوم مكتب د / أمين لطفى باعداد عدد كبير من الإقرارات الضريبية ، وقام بتعيين محاسب حديث حيث طلب منه فى بداية تعينه أن يعمل فى قسم الضرائب لاعداد تلك الأقرارات لبعض العملاء عن عام ٩٤ ، حيث تتلخص مهمته فى عدم ضرورة فحص البيانات والإكتفاء باستخدام أقرارات العام الماضى فى الاعداد الاقرارات فى السنه الحالية على ان يقوم نفس المحاسب بالتوقيع على تلك الاقرارات .

المطلوب

- ما هى المسئولية المهنية لكل من مكتب المحاسب د / أمين لطفى والمحاسب الذى قام بتعيينه تجاه العملاء ، فيما يتعلق بكل من اعداد الأقرارات الضريبية وفحص بياتاها و التوقيع عليها .

- تحديد عدد من الأمثلة التى من شأنها أن تؤدى إلى أنتهاك تلك المسئوليات.

- اذا كان هناك عميل معين قام باعداد أقراره الضريبى بنفسه وأحضرها الى المحاسب الجديد لمراجعته ، هل يوقع ذلك المحاسب على هذا الأقرار كما لوكان هو الذى اعده ، وإذا كان الامر كذلك هل يجب تعديل الاقرار بالاشاره الى أن المحاسب قد راجعه ولكنه لم يعده .

ملحق الكتاب
تقرير المراجعة
فى جمهورية مصر العربية

مقدمة

تعددت تقارير المراجعة على أختلاف انواعها سواء قدمت عن طريق المراجع الخارجى الحيادى الحر او عن طريق مراجع الجهاز المركزى للمحاسبات .

وقد حدددستور مهنة المحاسب والمراجعة الصادر فى عام ١٩٥٨ الاطار العام لتقرير مراقب الحسابات وما يجب ان يتضمنه ، كما حدد قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٤٤ السنة ١٩٨٨ عناصر هذا التقرير (١) والذى يعتبر وثيقة مكتوبة برأى المراجع الفنى والمهنى للنتائج التى توصل إليها من مراجعته لحسابات المنشآه الختامية ومركزها المالى ، وما قد يعن له من ملاحظات .وتتمثل العناصر التى يجب ان يتضمنها تقرير المراجعة فيما يلى:

---

(١)تتضمن تقارير الجهاز المركزى الملاحظات والنتائج والتوصيات التى تنكشف عند ممارسة أختتصاصاته فى الجهات الموكوله لها مهمة الرقابة فيها وهى الوحدات التى يتألف منها الجهاز الادارى للدولة ووحدات المجلس الحكم المحلى ، الهيئات العامة وهيئات شركات قطاع الاعمال ، الشركات التى لاتعتبر من شركات قطاع الاعمال التى يساهم فيها شخص عام او شركة او بنك من شركات او بنك عامو بما لا يقل عن ٢٥٪ ، من رأس المال بالاضافة الى النقابات والاتحادات المهنية والعمالية ، والاحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية القومية والحزبية بالاضافة لاى جهات تنص قوانينها على خضوعها للجهاز المركزى للمحاسبات .

١-مدي الحصول علي الايضاحات والبيانات التي رأي ضرورة الحصول عليها :

وقد وردت نصوص ذلك فى كل من دستور المهنة او قانون الجهاز ذاته ، حيث نص البند السادس من المادة الرابعة العشر من دستور المهنة على مايلى :-

«يعتبر مراقب الحسابات مخلا بالامانة المهنية اذا تغافل عن الحصول على أيضاحات كان يمكن الحصول عليها أثناء المراجعة» كما قد نصت المادة الثانية من القانون رقم ١٤٤ لسنه ٨٨ على ما يلى :

« والحصول على الايضاحات التى من شأنها ان تمكنهم من اكتشاف أى خطأ أوغش وقع فى الحسابات ».

٢- مدي ملائمة النظام المحاسبي وسلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر :-

حيث يجب ان يضمن المراجع تقريره عن مدى ملائمة نظام الوحده المحاسبة ومدى سلامة التوجية المحاسبى وفقا للاصول المرعية ، ومدى صدق وكفاية الدفاتر المسوكة ، وفى ذلك ينص البند (هـ) من المادة الثانية من القانون ١٤٤ لسنة٨٨ على ما يلى :-

« التحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبى للوحدة محل المراجعة والتأكد من توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر » .

٣- مدي تضمين حسابات الوحدة لكل ما تضمن عليه القوانين والانظمة :-

حيث تنص المادة السادسة من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة على ما يلى :-

« على المراقب ان يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والانظمة» .

كما تنص المادة ٢ من القانون ١٤٤ السنة ٨٨ على ما يلى :-

« بيان ما اذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والانظمة من وجوب أثباته فيها »

٤- مدي تعبير الحسابات الختامية للوحدة وميزانيتها بوضوح للمركز المالي :-

حيث تنص المادة (١٦) من دستور المهنة على ما يلى :-

« من حق مراقب الحسابات ان يصف الميزانية بانها تعطى صوره صادقة وواضحة عن حالة اعمال الشركة فى تاريخ معين وان حساب الارباح والخسائر يعبر على وجه صادق عن ارباح الشركة او خسائرها عن مدة مالية معينة .

كما تنص المادة الثانية - البند (أ) من القانون ١٤٤، لسنة ٨٨ على ما يلى :

«..... وما اذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى (١) للوحدة محل المراجعة فى ختام المده المالية محل الفحص وما اذا كانت حسابات العمليات الجارية او حساب الارباح والخسائر او حساب الايرادات او المصروفات تعبر على الوجه الصيحيح عن تلك الاعمال والارباح والخسائر او الايرادات والمصروفات عن تلك المدة »

٥- ان الجرد والتقويم قد تما وفقًا للاصول المرعية والاشاره لكل تغيير في الاسس :-

حيث نصت المادة الثانية ، والثانية عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة على ما يلى :-

---

(١) لايتفق المؤلف مع اصطلاح المركز المالى الحقيقى

« تنحصر مهمة المراقب فى اجراء بعض الاختبارات للدرجة التى تطمئنة الى صحة الجرد والتقويم . »

« يوضح أيضًا بالتقرير التغيرات التى حدثت كختلاف طرق التقويم فى العام موضوع الفحص عنها فى اعدام سابقة » .

« كما ان عليه ان يتحفظ فى حاله تعديل طريقة الجرد التى سبق ان آتبعتها المنشآه » .

كما نصت المادة الثانية- الفقرة (ب) من القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ علي ما يلى :-

« التأكد من ان الجرد والتقويم قد تما وفقا لهذه الاجراءات والاصول المرعية ويتعينا الاشارة الى كل تغير يطرأ على أسس وطرق التقويم والجرد »

٦- مدى كفاية المخصصات مع بيان ما اذا كانت هناك إحتياطات لم تظهر بالميزانية :-

حيث وردت فى المادة الثانية الفقرة (ج) من قانون الجهاز المركزى للمحاسبات على النحو التالى :-

« ابداء الرأى فيما اذا كانت المخصصات التى كونتها الوحدة كافية لتغطية جميع الالتزامات والمسئوليات والخسائر الممثلة مع بيان ما اذا كانت هناك إحتياطات لم تظهر فى الميزانية »

٧- ايضاح ما وقع أثناء السنه من مخالفات لاحكام القوانين والنظم (١)

وقد أهتم قانون الجهاز المركزى للمحاسبات بادراج هذا العنصر ضمن تقرير المراجعة حيث نصت المادة الثانية فقرة (ه) على ما يلى :-

(١) لم يتطرق دستور مهنة المحاسبة والمراجعة إلى موضوع سلامة التصرفات أو مدى ملائمة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة بالاضافة إلى أيضاح ما وقع أثناء السنة من مخالفات لاحكام القوانين والنظم .

« ايضاح ما يكون قد وقع أثناء السنة المالية من مخالفات لاحكام القوانين والنظم على وجه يؤثر على نشاط الوحده كل المراجعة ، او على مركزها المالى أو على ارباحها مع بيان ما يكون قد أخذ فى شأن ذلك ، وما اذا كانت هذه المخالفات لاتزال قائمة عندأعداد الميزانية »

٨- مدى ملائمة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية (١)

حيث أشار القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ فى المادة الثانية الى ما يلى :-

التحقق من .. وانظمة الضبط والرقابة للوحدة محل المراجعة

٩- مدى سلامة التصرفات واتباع النظم ، والقواعد العامة المقررة(٢) :-

حيث تم الإشاره فى المادة الثانية - البند هـ من القانون رقم ١٤٤ لسنه ٨٨ على ما يلى :-

« بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ، ومن اتباع النظم والقواعد العامة المقررة »

١٠- مدى وجود الاصول ومن حقيقة قيمتها :-

بغرض توفير صوره صادقة للميزانية ، اشارت المادة الثانية - البند هـ فى القانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ الى ما يلى :-

التثبت من وجود الاصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها ، وانها سجلت أصلا بعد التكلفة ، وانه يجرى اهلاكها بالقدر المناسب »

---

(١).(٢) لم يتطرق دستور مهنة المحاسبة والمراجعة إلى موضوع سلامة التصرفات أو مدى ملائمة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة بالاضافة إلى أيضاح ما وقع أثناء السنة من مخالفات لاحكام القوانين والنظم .

١١- مدى كفاية التكاليف (١)

حيث اشارت الماده الثانية عشر من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الى :-

«لا تمسك حسابات تكاليف ، وإنما تتمكن من اعداد تكلفة إجمالية لمنتجات تقدر على ضوئها بضاعة أخر المدة وارى انها تفى بالغرض من اعدادها ، فاذا لم تفى بالغرض تحفظ فى تقريره».

١٢- حدود المراجعة التي قام بها

حيث وردت بالمادة الثانية عشر -البند (أ) ما يلى :-

« يوضح مراقب الحسابات بتقريره مدى مراجعته ، وانه لم يقم بمراجعة تفصيلية كاملة لكافه القيود والعمليات وان مراجعته قد تمت بطريقة الاختبارات »

وقد ورد بالمادة التاسعة من القانون رغم ١٤٤ لسنه ٨٨ ما يلى :-

« يباشر الجهاز أختصاصاته المبينة بهذا القانون بطريقة العينه»

١٣- تحفظه عن مراجعة الفروع (٢):-

أشارت المادة (١٢) - البند (ح) من دستور مهنه المحاسبة والمراجعة على ما يلى :

«على المراقب ان يحتفظ فى تقريره اذا كان للمنشأه فروع لم يتمكن من زيارتها، وان يوضح ما اذا كان قد اطلع على ملخصات وافيه عن نشاط تلك الفروع»

---

(١) ، (٢) أقتصر الزام المراقب بذلك على دستور مهنة المحاسبة والمراجعة ولم يتطرق لهذين العنصرين قانون الجهاز المركزى للمحاسبات .

مراجع الكتاب

AICPA Professional Standards:

SAS 1 (AU 420), Consistency of Application of Generally Accepted Accounting Principles.

(AU 543), Part of Audit Performed by Other Independent Auditors.

(AU 544), Lack of Confirmity with Generally Accepted Accounting Principles.

SAS 5 (AU 411), The meaning of "*Present Fairly in confomity with Generally Accepted Accounting Principles* " in the Independent Auditor's Report.

SAS 8 (AU 550), Other Information in Documents Contaning Audited Financial Statements.

SAS 21 (AU 435), Segment Information.

SAS 26 (AU 504), Association with Financial Statements.

SAS 29 (AU 551), Reporting on Information Accompanying the Basic Financial Statements in Auditor-Submitted Documents.

SAS 32 (AU 431), Adequacy of Disclosure in Financial Statements.

SAS 42 (AU 552), reporting on Condensed Financial Statements and Selected Financial Data.

SAS 51 (AU 534), reporting on Financial Statements Prepared for Use in Other Countries.

AICOA Professional Standards :

SAS 28 (AU 504), Association with Financial Statements.

SAS 30 (AU 642), Reporting on Internal Accounting Control.

SAS 35 (AU 622), Special Reports — Applying Agreed - upon Procedures to Specified Elements, Accounts, or Items of a Financial Statement.

SAS 44 (AU 324), Special - Purpose Reports on Internal Accounting Control at Service Organizations.

SAS 50 (AU 625), Reports on Application of Accounting Principles.

SAS 62 (AU 623), special Reports.

SSAE 1 (AT 100), Attestation Standards.

SSARS 1 (AR 100), Compilation and Review of Financial Statements

Statement on Standards for Acountants' Services on Prospective Financial Information, *Financial Forecasts and Projections*, 1986.

AICPA, Guide for Prospective Financial Statements, 1986.

Armstrong, Mary Beth, and Vincent, Janice I. "*Public Accounting: A Profession at a Crossroads*, " Accounting Horizons (March 1988), pp. 94-98.

SAS 52 (AU 411, 551, 558), Omnibus Statement on Auditing Standards -1987.

SAS 58 (AU 508), Reports on Audited Financial Statements.

SAS 59 (AU 341), The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern.

SAS 64 (AU 341, 508, 543), Omnibus Statement on Auditing Standards -1990.

Berlinger, R.W., Forecasts and Projections : An Update On Professional Guidance, The Practical Accountant. May 1990, pp. 34-47.

Fitzsimons, A., and M. Levine, An Analysis of SAS No. 62 : Special Reports. The Practical Accountant, August 1989, pp. 43-60.

Ellingsen, John E., Pany, Kurt, and Fagan, Peg. "SAS No. 59 : How to Evaluate Going Concern," *Journal of Accountancy* (January 1989), pp. 24-31.

Geiger, Marshall A., "SAS No. 58 : Did the ASB Really Listen?" *Journal of Accountancy* (December 1988), pp. 55-57.

Geiger, M.A., The New Audit Report : An Analysis of Exposure Draft Comments. Auditing A Journal of Practice and Theory, Spring 1989, pp. 40-63.

Hopwood, William, McKeown, James, and Mutchler, Jane. " A Test of the Incremental Explanatory Power of Opinions Qualified for Consistency and Uncertainty, *The Accounting Review* (January 1989), pp. 28-49.

Kelly, T.P. Compilation and Review - A Revolution in Practice, The CPA Journal, April 1979, pp. 19-27.

Kelly, A.S. and L.C., Mohrweis, Bankers and Investors Perceptions of the Auditors. Role in Financial Statement Reporting, The Impact of SAS No. 58, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Fall 1989, pp. 87-97.

Kelly, Walter G. and William C. Biynton, Modern Auditing, Fifth Edition, John WIley and Sons, Inc. N.Y., 1992.

Roberton, Jack C. "Analysis Reactions to Auditors' Messages in Qualified Reports ," *Accounting Horizons* (June 1988), pp. 82-89.

Roussey, Robert S., Ten Eyck, Ernest L., and Blanco-Best, Mimi. "Three New SASs : Closing the Communications Cap," *Journal of Accountancy* (December 1988), pp. 44-52.

Jones, William Jarell, and Ward, Catherine C. "Forecasts and Projections for Third Party use," Journal of Accountancy (April 1986), pp. 100-102.

Pallars, Don, and Guy, Dan M. "Prospective Financial Statements," Journal of Accountancy (April 1986), pp. 90-99.

Pavlock, Ernest J., Sato. Frank S., and Yardly, James A., "Accountability Standards for Corporate Reporting," Journal of Accountancy (May 1990), pp. 94-101.

Rosenberg, Rita F.J. "SSARS in Action," The CPA Journal (February), pp. 10-18.

Robinson, S., Understanding SAS No. 59, The Auditor's Going Concern. Responsibilities, The Practical Accountant, September 1989, pp. 51-58.

Ricchiute, David N., Auditing, Third Edition, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1992.

Roussey, R.S., E.L., Ten Eyck and M. Blanco Best, Three New SAS: Closing the Communications GAP, *Journal of Accounting,* December 1988, pp. 44-52.

Serlin, Jerry, and Blanco-Best, Mimi. "What's so Special About Special Reports," *Journal of Accounting* (October 1989), pp. 60-74.

Stilwell, Martin C. Prospective Reporting and Small Business Clients," *Journal of Accountancy* (May 1986), pp. 68-84.

Stilwell, Martin C., and Elliott, Robert K. " A Model for Expanding the Attest Function," *Journal of Accountancy* (May 1985), pp. 66-78.

Thomas, C. William and Enerson O. Henke, Auditing Theory and Practice, N.Y., 1986.

Key Terms	المصطلحات الرئيسية
(A)	
Accounting Services	الخدمات المحاسبية
Agreed-Upon Procedures	الاجراءات المتفق عليها
Attest Engagement	مهمة ابداء الرأى
Attest Service	خدمة ابداء الرأى
Attest Standards	معايير ابداء الرأ ى
Accounting Changes	التغيرات المحاسبية
Affecting Consistency	التى تؤثر على الثبات
Adverse Opinion	رأى معاكس او سلبى
AICPA (American Institute of Certified Public Accountants	المجمع الامريكى للمحاسبين القانونيين
Analytical Review	الفحص التحليلى
Associate Auditor	المراجع المشارك
Audit Committee	لجنة المراجعة
Audit Report	تقرير المراجعة
Auditing Standards for Reporting	معايير تقارير المراجعة
(C)	
Compilation	مهمة الاعداد للقوائم المالية
CPAC Certified Public Accountant	المحاسب القانونى
Client Representation	أقرار العميل المقدم للمراجع
Competence Standards	معايير المراجعة للتأهيل المهنى والكفاءة
(D)	
Confirmation	مصادفات ارصدة الحسابات

Contingent Habilities	التزامات محتمله
Continuing Auditor	مراجع مستمر في مهمة المراجعه
(D)	
Departures from the Standards Report	الخروج عن التقرير المعيارى
Disclaimer of Opinion	الامتناع عن ابداء الرأى
Due Car	العناية الواجبه فى اداء مهمة المراجعة
(E)	
Explanatory Language	صيغة ايضاحية
Except for	باستثناء - نص يستخدمه المراجع عند التحفظ فى تقريره
Examination	الفحص
(F)	
Financial Forecast	التنبو المالى
Financial Projection	التقدير او الاسقاط المالى
Full Disclosure	الافصاح الكامل
Financial Statements Taken as a Whole	القوائم المالية ككل
Financial Accounting Standards Board (FASB)	مجلس معايير المحاسبة المالية
(G)	
Generally Accepted Acconting Principles	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
Going Concern	الاستمرار

Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المتعارف عليها

(I)

Information Disclosure	الافصاح عن المعلومات
Interim Financial Information	معلومات مالية دورية
Independent Auditor	مراجع حيادى
Inquiry	الاستفسار (اجراء مراجعة للحصول على اوله الاثبات)

(L)

Letters of Underwriters	خطاب المراجع بخصوص الاكتتاب في الاوراق المالية تحت الاكتتاب

(M)

Management Advisory Services Report	تقرير خدمات الاستشارات الادارية
Management Letters	أقرار الادارة
Materiality	-مبدأ الاهمية النسبية
Middle Paragraph	فقرة الايضاح(الوسطى) فى تقرير المراجع

(N)

Non-Public Entity	شركة مساهمة لاتتداول اوراقها المالية فى الأسواق العامة
Non Audit Accounting Services	خدمات محاسبية اخرى بخلاف المراجعة

تأكيد او ضمان سلبى	Negative Assurance
عدم تطابق مع مباد ئ المحاسبة المتعارف عليها	Non Conformity with GAAP

(O)

اساس شامل -آخر بخلاف مبادئ المحاسبة المتعارف عليها	Other Comprehensive Basis of Accounting (OCBOA)
-فقره الرأى	Opinion Paragraph
- أنواع أخرى عن الراى	Other Types of opinions

(P)

ضمان او تأكيد ايجابى	Positive Assurance
معلومات مالية متوقعة	Prospective Financial Information
مبادئ محاسبة منشوره	PromulgatedAccounting Principles
مراجع رئيس (لمراجعة قوائم الشركة وفروعها).	Principal Auditor
نشرة الاكتتاب التى تصدرها الشركات المساهمة التي فى سبيل اصدار اوراق مالية بالاسواق .	Prospectus
شركة مساهمة تتداول اوراقها المالية بالاسواق العامة	Public Entity

(Q)

الرأى المتحفظ للمراجع فى القوائم المالية	Qualified Audit Opinion

Qualifying Language	صيغة التحفظ فى راس المراجع

(R)

Review services	خدمة الفحص
Review Standards	معايير الفحص
Relative Risk	المخاطر النسبية

(S)

Summary of Findings	ملخص بالنتائج
Standard Report	تقرير نموذجى او معيارى
Scope Limitations	قيود النطاق
Scope Pararaph	فقره النطاق فى تقرير المراجعة
Securitis Act	القانون الامريكى لتداول الاوراق المالية
Securties and Exchange Commission (sec)	الهيئة الامريكية لتنظيم تداول الاوراق المالية
Statements of Res Ponsibilities in Tax Practise	نشرات مسئولية المراجع نحو الخدمات الضريبية
Statememts on Auditing Standards (SAS)	
Statements On Standards For Accounting and review Services	نشرات معايير خدمات المحاسبة والفحص
Subject to	أخذا فى الاعتبار
	نص سيستخدم المراجع للتحفظ فى --- بالتقرير

(T) المحاسب الذى يزاول خدمات الضرائب

Tax Practitioner — خدمات ضريبية

Tax Services — التدريب المهنى والتأهيل

Technical Tiaining and Proficiency

(U) القوائم المالية غير المراجعة

Unaudited Financial Statenents — أحداث غير مؤكدة

Uncertainties — راى غير متحفظ

Unquaified Opinion

(W) ميزانية مراجعة(قبل التسويات المعده

Working Trial Balauce — بواسطة المراجع

هذا الكتاب

يهدف هذا الكتاب الي دراسة المرحلة الاخيرةمن مرحلة عملية المراجعة او الفحص سواء كانت المراجعة لقوائم المالية او الفحص لاغراض خاصة ، تلك المرحلة التى تعرف باعداد تقارير المراجعة والفحص Reporting .

ولقد روعي في اعداد هذا الكتاب ان يكون متمشيا مع نشرات معايير المراجعة (حتي الوقت الحاضر) الصادرة عن طريق المجمع الامريكى للمحاسبين القانونين ، وتبدوا أهمية هذا الكتاب - نظرا للتخلف الواضح الذى تعانى فيه مهنة المحاسبة والمراجعه القانونية في جمهورية مصر العربية او العالم العربي .

لذا فان هذا الكتاب بمثابة محاولة لتطويرتلك المهنة المتخلفة ، باعتبار انه يمثل أضافة علمية للمكتبة العربية ، كما انه يعد مرجع هام للممتهنين والمزاولين لمهنة المراجعة و المحاسبة القانونية فى العالم العربى .

كتب أخرى للمؤلف

١-المراجعة المتقدمة.
٢- ضرائب الدخل بين التشريع والتطبيق المحاسبى .
٣- أساليب المحاسبة للمديرين .
٤- تخطيط الارباح باستخدام اساليب المحاسبة الادارية .
٥- اساليب المراجعة للمحاسبين القانونيين .
٦- الضريبة على ارباح شركات الاشخاص والمنشآت الفردية .
٧- الضريبة على ارباح شركات الاموال .
٨- الضريبة علي ارباح شركات الاستثمار.
٩- ارشادات المراجعة.
١٠- اختبارات وإجراءات المراجعة .
١١ - ضوابط ومسئوليات مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية .
١٢- تخطيط عملية المراجعة .
١٣-المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية والتطبيق .
١٤-بحوث ودراسات فى تطوير واصلاح نظم الضرائب فى مصر .
١٥-الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية لضريبة الايلولة .
١٦-الفحص الضريبى والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة .

فهرس الكتاب

رقم الايداع ٩٤/١١٧٢٨

رقم الترقيم الدولـــى I.S.B.N

977-04-1295-3
